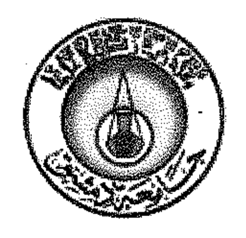

منشورات جامعة دمشق

كلية الاقتصاد



أصول المراجعة

الجزء الاول

الدكتور

حسين يوسف القاضي

أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور

حسين أحمد دحدوح

أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور

عصام نعمة قريط

أستاذ في قسم المحاسبة

الفهرس

الفصل الأول

الإطار النظري لتدقيق الحسابات والخدمات الأخرى

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي:

- مفهوم التدقيق والتأصيل العلمي.
- الفرق بين المحاسبة والتدقيق.
- أنواع التدقيق.
- خدمات التأكيد وأنواعها.
- خدمات عدم التأكيد وأنواعها

الفصل الأول

الإطار النظري لتدقيق الحسابات والخدمات الأخرى

تمهيد:

حين تخرج مجد في الجامعة بتفوق، قام اثنان من معارفه بتكليفه بإعداد دراسة الجدوى الاقتصادية لمشروع صناعي ينويان القيام به، وحين أنجز مجد دراسة الجدوى الاقتصادية لذلك المشروع، تقدم الشريكان المتضامنان بها لإحدى الجهات المختصة للحصول على رخصة، وقد قبلت هذه الجهة استلام الدراسة التي أُعدت من قبل مجد، وهو يحمل شهادة بكالوريوس اختصاص محاسبة إلا أنها قالت إنها كانت تفضل أن تُعدّ من قبل محاسب قانوني (أو مدقق حسابات) لأن المحاسب القانوني يتلقى تدريباً وخبرة عملية لعدة سنوات بعد التخرج فيصبح أكثر خبرة، كما أنه يلتزم بأدبيات السلوك المهني وبمعايير التدقيق؛ لذا فإن إعداد الجدوى الاقتصادية من قبله أكثر ملائمة من إعدادها من قبل محاسب.

ومع ذلك فقد حصل الشريكان على الرخصة وأسسا شركة تضامن وعهدا إلى مجد أن يمسك حساباتها، ولاسيَّما أن مجد قد فتح مكتباً لمزاولة مسك الحسابات ودراسات الجدوى وغيرها من الخدمات المحاسبية المهنية ولم يختر مجد أن يعمل موظفاً في هذه الشركة أو غيرها.

إلا أن أعمال شركة التضامن التي أسساها تزايدت، وصارا بحاجة إلى تعيين موظف لديهما، فصارت مهمة الموظف الجديد تسجيل العمليات المالية وإجراء التسويات المحاسبية وإعداد القوائم المالية، ليطلع عليها الشريكان، ويقدم – بناءً عليها– البيان الضريبي إلى الدوائر الضريبية، الذي يبين الضريبة المؤجلة، فعهد الشريكان إلى مجد بالاطلاع على الحسابات والقوائم المالية المعدة على أساسها، هذا الاطلاع الذي يختلف عن التدقيق من حيث الهدف فهو غير مفروض من الناحية القانونية، إذ يمكن لشركة التضامن هذه أن تكتفي بالمحاسب الذي يعمل لديها موظفاً، إلا أن هذه الشركة قد أوكلت إلى مجد وهو لم يحصل على شهادة محاسب قانوني بعد أن يطلع Review على حساباتها ويقوم بالإجراءات التي تتفق مع المهمة المطلوبة من قبل الشركاء ــ فهم يثقون بمجد منذ أن أعد دراسة الجدوى لتأسيس المشروع بناءً عليها، ثم أمسك حسابات المشروع عند تأسيسه ولغاية تعيين محاسب موظف، لا يشترط

أن يلتزم مجد أثناء تنفيذه لهذه المهمة بمعايير التدقيق المهنية، بل يكتفي بتنفيذ هذه المهمة بحسب ما يراه متفقاً مع الهدف الذي كلف به من قبل الشركاء، كرغبتهما في التدقيق الحسابات الجارية وكيفية توزيع الأرباح والخسائر أو الحسابات النقدية... إلخ.

أما البيان الضريبي الذي يجب أن يقدم إلى الدوائر الضريبية، فيجب أن يقدم بحسب مقتضيات قوانين ضريبة الدخل والتعليمات التطبيقية الصادرة عن الدوائر الضريبية المختصة بحيث ينتج منها ربح ضريبي يختلف عن الربح المحاسبي الذي تم التوصل إليه عند إعداد القوائم المالية بحسب المعايير الدولية للمحاسبة، فثمة مصروفات يعتمدها المحاسب لكن قانون الضريبة يرفضها، وثمة إعفاءات يقبلها القانون الضريبي تستبعد بعض الإيرادات المحاسبية من البيان الضريبي. وقد لا تقبل الدوائر الضريبية تقديم البيان الضريبي لشرائح معينة من المكلفين إلا من قبل محاسب قانوني، ما يجعل عرضه متفقاً مع نصوص القانون، وهذا ما جعل مجد يشعر بأنه غير قادر على تقديم الخدمات المالية والمحاسبية كافةً إلى عملائه، لأنه لم يحصل بعد على شهادة محاسب قانوني؛ لذا عليه أن يسارع إلى تقديم طلبه إلى الجهات المختصة إذا كانت فترة التمرين التي حصل عليها بعد حصوله على الشهادة الجامعية كافية لقبول طلبه من حيث المبدأ، علماً بأن قبول النظر بطلبه يمثل بداية المشوار وليس نهايته، إذ إن ثمة امتحاناً صعباً ينتظره لإثبات أن لديه المعرفة والتخصص والخبرة المطلوبة لممارسة هذه المهنة ذات الأهمية المالية والقانونية الخاصة في عالم يسوده الفساد والغش والتلاعب والاحتيال المالي، ما يجعل تمتع المحاسب القانوني بالنزاهة والأمانة والموضوعية والاستقلال لا يقل أهمية عن المعرفة والثقافة والخبرة. إذ إن حصوله على شهادة محاسب قانوني تمكنه من تدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة، وتحمله مسؤولية قانونية إذا فشل في لعب الدور المهم الذي أناطه المجتمع بالمحاسب القانوني.

ولاشك في أن حصول مجد على شهادة المحاسب القانوني يجعله قادراً على تقديم النصح والإرشاد للمشروع لمواجهة القرارات المالية الصعبة التي قد تعترضه.

أولاً : الحاجة إلى التدقيق:

إن الهدف من التدقيق إضافة تأكيد على القوائم المالية التاريخية، يؤدي إلى زيادة درجة تصديق المستخدمين المختلفين لهذه القوائم المالية، وينعكس هذا التأكيد على التقليل من المخاطر التي يتعرض لها متخذو القرارات، ما يخلق الطلب على خدمة التدقيق (أو المحاسبة القانونية).

فلو تقدم أحد المشروعات إلى المصرف للحصول على قرض، فإن قرار المصرف في الموافقة على منح القرض والاتفاق مع المشروع على معدل الفائدة يعتمد على عدة عوامل أهمها:

1 ـ خطر معدل الفائدة المضمون ويتمثل في استثمار المبلغ عن طريق شراء سندات خزينة (أو دين عام) مضمونة الدفع من قبل الدولة.

2 ـ خطر تعثر المقترض الذي يتمثل في إعسار المشروع وعدم تمكنه من سداد القرض في المواعيد المطلوبة وذلك لأسباب اقتصادية عديدة منها: الكساد الاقتصادي العام الذي ينعكس على تضاؤل مبيعات المشروع وعدم قدرة عملاء المشروع على السداد في الوقت المناسب. أو دخول منافسين جدد غير متوقعين إلى السوق، أو ضعف إدارته وعدم قدرتها على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

3 ـ خطر المعلومات الذي ينعكس على كون المعلومات (القوائم المالية) التي اعتمد عليها البنك غير دقيقة أو مضللة. فإذا تحمل المصرف كامل هذه الأخطار فإن ذلك سينعكس على معدل الفائدة الذي يطلب من المشروع (طلب القرض أن يدفعه) وإذا كان معدل الفائدة المضمون يمثل حقيقة واقعة، وإذا كان خطر تعثر المشروع وعدم قدرته على السداد خاضعاً لمجموعة من العوامل الأخرى فإن تدقيق القوائم المالية ستؤدي حتماً على تخفيض خطر المعلومات وهو الذي يخلق القيمة المضافة نتيجة إجراء التدقيق، وهذا ينعكس بدوره على تخفيض معدل القرض ويشجع المقترض على القبول بشروط القرض ويمكن المصرف من توظيف أمواله وتحقيق الأرباح. فلو افتراضنا أن خطر المعدل المضمون 2%وخطر الإعسار 5%وخطر التضليل 3% فإن المصرف سيطلب معدل فائدة يزيد على 10% لتغطية تكاليفه كأن يطلب معدل 12% هذا المعدل قد يجعل طالب القرض يتردد في استلام القرض إذا كان معدل الأرباح المتوقعة من الحصول على القرض لا يزيد عن 12% أما إذا خضعت القوائم المالية

التاريخية للمدقق فإن خطر التضليل قد ينخفض من 3 إلى 1% فقط وهذا ما يمكن المصرف من تقديم تسهيلات أكبر للمقترض وتخفيض معدل القرض من 12 إلى 10% مثلاً.

1- أسباب وجود التدقيق :

إننا نجد المساهمين الذين يرغبون في استثمار أموالهم عن طريق شراء أسهم في شركات مساهمة سواء أكان ذلك عن طريق الاكتتاب في أسهم جديدة نتيجة زيادة رأس المال أم شراء أسهم عن طريق السوق المالي أو هيئة البورصة يواجهون خطر المعلومات الذي يواجهه المصرف ما يجعل التدقيق ضرورة اقتصادية في الاقتصاد المعاصر الذي غدا أكثر اعتماداً على متخذي القرارات الذي يرغبون في الاعتماد على بيانات قابلة للتصديق عن طريق تدقيقها من قبل مهنة مؤهلة ومستقلة ولعلنا نذكر فيمايلي أهم الأسباب التي تدعم وجود هذه المهنة.

أ ـ البعد: إذ إن هناك فاصلاً بين معد المعلومات والمستفيد من المعلومات، هذا الفاصل الذي يجعل التدقيق ضرورية، وإن المستفيد أو متخذ القرار غير قادر شخصياً على ممارسة التدقيق والتأكد من عدالة إفصاح القوائم المالية لأسباب منها: عدم تخصص متخذ القرار في التدقيق وعدم قدرته على الحكم على عدالة تمثيل القوائم التاريخية ظروف المشروع الاقتصادية، وكذلك عدم توفر الوقت الكافي لإتاحة الفرصة لجميع متخذي القرارات ليراجعوا القوائم المالية، وعدم وجود متخذي القرارات في موقع الشركة إذ ليس بالضرورة أن يقوم المساهمون مباشرة بإدارة الشركة بل إن الكثير من المساهمين لا يحضرون إلى الشركة إلا مصادفة، ولو تركوا أعمالهم وحضروا إلى موقع الشركة ليقوموا مباشرة بتدقيق حساباتهم فإن ذلك سيسبب مشكلة مكانية لعدم توفر مكاتب كافية لاستيعابهم جميعاً في الأوقات التي يريدونها بالإضافة إلى العبء الاقتصادي الذي سيتحملونه نتيجة ترك أعمالهم والانتقال والإقامة في موقع الشركة أو على مقربة منه. لذا لجأت كافة التشريعات المعاصرة إلى إناطة عملية التدقيق إلى منشأة أو مكتب متخصص بالتدقيق وملتزم بمعايير التدقيق وأدبيات السلوك المهني وفي طليعتها المحافظة على أسرار العملاء.

ب ـ تحيز معد المعلومات: قد لا تتعارض مصلحة معد المعلومات كالإدارة التي تعد القوائم المالية التاريخية مع مصلحة المساهمين أو المجتمع المالي فيعرض المعلومات بحسب المعايير الدولية (أو GAAp) من غير اللجوء إلى غش أو تلاعب، دون الحاجة إلى التدقيق. لكن كثيراً ما تتعارض مصلحة معد المعلومات مع المستفيد منها، فقد ترغب الإدارة في إظهار المشروع رابحاً بشكل يخالف الواقع لتحافظ على سمعتها أو تحافظ على سعر السهم أو تتمكن من الاقتراض للحصول على أموال تسدد فيها التزاماتها وتبعد إفلاساً محتملاً، فتعرض قوائمها المالية على أنها رابحة. وقد ترغب في تخفيض الأرباح للتهرب من دفع الضرائب أو المحافظة على سعر منخفض للسهم...إلخ وإن وجود حوافز لمعد المعلومات لتضليل المجتمع المالي يجعل الحاجة ماسة لمدقق الحسابات. وإذا نظرنا إلى المسألة من وجهة نظر الضرائب وتوقعنا أن من مصلحة الممول أن يعد بياناً ضريبياً يحتوي أرباحاً أقل، صار من الضروري الاعتماد على مدقق أو مدقق ضريبي أو مراقب دخل للمحافظة على حقوق الخزينة، إلا إذا قام المدقق أو المحاسب القانوني بتدقيق ميدانية لحسابات المكلف للوصول إلى الربح العادل، فيصبح بالإمكان الاعتماد على البيان الضريبي المعتمد من المحاسب القانوني وتحويل وظيفته من معد للمعلومات بما يتناسب مع متطلبات القانون بحسب بيانات ومستندات المكلف دون تدقيقها إلى خدمة تأكيد بإثبات صحة الربح المقرر عنه من قبل المكلف، وهذا يقتضي إلزام المكلفين بتسجيل جميع عملياتهم في سجلات محاسبية منتظمة، تسمح للمحاسب القانوني بإبداء الرأي بعدالة الربح الضريبي أو الوصول إلى تقدير عادل عند الحاجة، عند ذلك يمكن لمراقب الداخل أن يقوم بتدقيق مكتبية سريعة ويكتفي بتدقيق عينات من تقارير المدققين (أو محاسبين القانونيين).

ج ـ ضخامة حجم العمليات المالية، إذا اتسع حجم المشروعات الاقتصادية وتضخم معها حجم العمليات المالية، التي توسعت أيضاً بفعل توسع التجارة المحلية والإقليمية والدولية، ما يجعل الخوف من زحف الخطأ أو تدبير الغش والتلاعب أكثر أهمية ويخلق مسوغاً لخدمة التأكيد التي تقدمها التدقيق للحد من الخطأ أو الغش أو التلاعب.

د ـــ التعقيد: إذا تميزت العقود الأخيرة بتعقيد العمليات المحاسبية فكثرت عمليات السيطرة والاندماج، وانتشرت تجارة المشتقات المالية بما فيها من عمليات تحوط أو خيارات وعمت التجارة الإلكترونية إلى حد كبير...إلخ وصار من الصعب على مستخدمي المعلومات المالية، استيعاب مدلول هذه العمليات والثقة بالأرباح الناجمة عن مثل هذه العمليات وما تنطوي عليه من خطر، وصار أمام هؤلاء المستخدمين خياران: الأول تحمل هذا الخطر وبالتالي تحمل تكاليف هذا الخطر، والثاني تكليف مهنة التدقيق للحد من خطر المعلومات وجعلها أكثر فهماً وبيان الرأي في قابلية الاعتماد عليها.

هـ ـــ مساهمة منشآت التدقيق بتحمل الخطر: فإذا كان الخطر كبيراً كانكشاف أجر المشروع والإفصاح عن حقيقة وضعه المشرف على الإفلاس، فإن متخذي القرارات يتحملون خطر كبيراً متمثلاً بضياع أموالهم كلياً أو جزئياً كالمساهمين الذين يشترون أسهمهم بناء على قوائم مالية مضللة ما يؤدي إلى انخفاض سعر هذه السهم عند بيان الواقع، أو البنوك التي تقدم قروضاً تفقد معظمها إذا أفلس المشروع...إلخ.

لاشك في أن الأطراف المتضررة ستلجأ إلى القضاء لمحاولة استرداد بعض الخسائر التي منيت بها لكن إمكانية الاسترداد ضعيفة جداً، إذ إن الإدارة التي أفلس المشروع في عهدها ليس لديها سمعة تخشى عليها بعد إفلاس المشروع، كما لا تتمكن من دفع تعويضات مهمة للمتضررين، بسبب عدم إمكانيتها الاقتصادية. أما إذا كانت القوائم المضللة قد خضعت للمدقق، وعززت بتقرير من منشأة تدقيق الحسابات، فإن هذه المنشأة ستخضع للمقاضاة وتطالب بتحمل مسؤولياتها المدنية والجزائية الناتجة عن قيامها بالتدقيق، ما يجعل المجتمع المالي أكثر أماناً، وخاصة أن منشآت التدقيق تعتمد على رصيد معنوي هام من السمعة والشهرة، كما لديها إمكانات اقتصادية تجعلها أقدر على دفع التعويضات. فقد أدت مسؤولية آرثر أندرسون وكانت أكبر منشأة تدقيق في العالم عن إفلاس ENRON إلى تصفية آرثر أندرسون ذاتها، كما أن منشأة التدقيق تدفع الكثير من أتعابها مقابل التعويضات التي يتوجب عليها دفعها نتيجة القضايا المرفوعة ضدها أمام المحاكم. ولا شك أن تحمل مهنة التدقيق لهذا الخطر يعزز الطلب عليها، ويسوغ الأتعاب التي تتقاضاها.

2 ـ طبيعة التدقيق:

بناءً على ما تقدم يمكن تعريف التدقيق على أنّه جمع وتقويم أدلة الإثبات والتقرير عن مدى مطابقة المعلومات المقدمة لمعيار محدد وذلك من قبل محاسب قانوني مستقل ومؤهل.

وهكذا تمثل المعلومات حجر الزاوية التي يرتكز عليها عمل المدقق لإبداء رأيه في مدى انسجامها مع المعايير المطلوبة، فقد تكون هذه المعلومات قوائم مالية تاريخية أعدت من قبل إدارة الشركة الخاضعة للمدقق، وقد تكون بياناً ضريبياً أو غير ذلك من خدمات التأكيد أو عدم التأكيد.

أما المعيار الذي تقاس القوائم المالية على أساسه فهو معايير المحاسبة الدولية (أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP) بالنسبة للقوائم المالية، إذ إن إعداد هذه القوائم بناءً على معايير أخرى أو مخالفتها لبعض هذه المعايير يؤدي إلى اختلاف الأرقام الواردة في هذه القوائم المالية ما يقتضي من المدقق بيان أثر ذلك الاختلاف في تقريره حرصاً على عدم تضليل المجتمع المالي. وإذا كانت المعلومات بياناً ضريبياً فإن المعيار هو القانون الضريبي المختص والتعليمات ذات العلاقة. وإذا كانت بعض خدمات التأكيد الأخرى غير خاضعة لمعايير معروفة، وجب على المدقق أن يستند إلى معايير يقبل بها المستفيد من المعلومات المطلوب تدقيقها أما خدمات عدم التأكيد فهي خاضعة للاتفاق بين المدقق والطرف الآخر الذي طلب خدمات المدقق.

أما أدلة الإثبات فهي المعلومات التي يحصل عليها المدقق لتحديد إذا ما كانت المعلومات التي يبين رأيه فيها أعدت بناءً على المعايير المطلوبة، وتجمع أدلة الإثبات من شهادات الشهود التي يحصل عليها المدقق من أقوال معدي البيانات أو من أدلة مكتوبة خارجية أو داخلية كالمصادقات والفواتير وتقارير الاستلام والتسليم وغيرها، أو من ملاحظات مباشرة للأصول الملموسة كالآلات والمعدات والمخزون السلعي والنقدية، كل ذلك بهدف اقتناع المدقق بتحقيق هدف التدقيق وبالتالي إعداد تقريره وبيان رأيه بناءً على ما جمعه من أدلة إثبات مختلفة، وهذا ما يجعل مسألة الإثبات تمثل المهمة الأساسية التي يدور حولها عمل المدقق.

ولاشك في أن أهمية رأي المدقق وقبوله أو تصديقه من قبل متخذي القرارات وبالتالي تخفيض خطــر المعلومات يعتمد أساساً على إمكانية هذا المدقق العلمية والفنية وقدرته على فهــم الهــدف مــن التــدقيق وتقويمه لأدلة الإثبات المختلفة التي يحتاج إلى جمعها من خلال خطة تبنــى علــى اســتراتيجية تحقــق الهدف، وغني عن البيان أن هذا كله يحتاج إلى معرفة علمية عميقة وخبرة عملية فعالة.

وكل ذلك لا قيمة له إذا لم يستند إلى نزاهة وموضوعية واستقلال يتمتع بها المدقق.

3 ــ الفرق بين المحاسبة والتدقيق:

Distinction Between Auditing and Accounting

يتضح من تعريف التدقيق بأنه عملية تقويم للمعلومات المحاسبية للتوصل إلى اســتنتاجات فيمــا يتعلــق بهذه المعلومات طبقاً للمعايير المستخدمة في التقويم.

فيما تقوم المحاسبة بتجميع وتحليل وتلخيص المعلومــات المتعلقــة بالعمليــات والأحــداث والأنشــطة الاقتصادية للشركات، وتوصيل النتائج لأصحاب المصالح في هذه الشركات مثل المســتثمرين أو حملــة الأسهم، كالدائنين، والحكومة....الخ.

ويبدأ المحاسب عمله بتسجيل مختلف العمليات التي يجريها المشروع بدفتر اليومية العامــة واليوميــات المساعدة من واقع المستندات المؤيدة لهذه العمليات، ثم تحليل هذه العمليات وتبويبها في الحسابات بــدفتر الأستاذ العام، ثم ترصيد هذه الحسابات في نهاية السنة المالية وإعداد ميــزان التــدقيق تمهيــداً لإعــداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لبيان نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

بينما يبدأ المدقق عمله من حيث انتهى المحاسب، فالمدقق يبدأ عمله بالقوائم المالية التي أعدها المحاســب والتي تعدّ المرحلة الأخيرة من مراحل عمل المحاسب. ويهتم المدقق بالتحقق من صحة ما تحتوي عليــه هذه القوائم من بيانات الأمر الذي يقضي رجوع المدقق إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية.

ما سبق يتضح أن المحاسبة تختلف عن التدقيق من عدة نواح يمكن إبرازها من خلال الجدول التالي :

معيار التفريق	المحاسبة	التدقيق
1- مجال العمل	تهتم بتسجيل العمليات المالية التي تمت خلال الفترة وتلخيص وتفسير النتائج وإعداد القوائم المالية.	تقوم بفحص البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية وإبداء رأي فني حول عدالة القوائم المالية.
2- طبيعة العمل	عمل إنشائي – يبدأ بتسجيل العمليات العديدة من واقع المستندات في دفتر اليومية وينتهي بإعداد القوائم المالية.	عمل تحليلي انتقادي يبدأ بفحص القوائم المالية وما تحتويه من بيانات وينتهي بإعداد تقرير التدقيق.
3- المدخلات والمخرجات	المحاسبة مداخلاتها المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات. مخرجاتها : القوائم المالية	مداخلاتها : القوائم المالية المعدة من المحاسبة. مخرجاتها: تقرير التدقيق
4- الاستقلال	أحد أنشطة الوحدة الاقتصادية وتابعة لإدارتها وتنفذ تعليماتها فهي غير مستقلة.	وحدة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية ولا ترتبط مع الوحدة الاقتصادية برابطة التبعية ولا تخضع لسلطة الإدارة.
5- المبادئ والقواعد	تتم عملية إعداد وتسجيل البيانات المحاسبية استناداً إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.	تتم استناداً إلى معايير التدقيق المقبولة عموماً مع مراعاة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
6- من حيث الثقة والدقة	مخرجات المحاسبة تعد غير مقبولة ودرجة دقتها منخفضة ما لم يتم تدقيقها من قبل مدقق مستقل.	مخرجاتها تعطي للقوائم المالية درجة أكبر من الثقة والدقة للمستخدمين.
7- المستندات والدفاتر	تعتمد على مجموعة مستندية ودفاتر وسجلات وتقارير مالية.	تعتمد على أوراق عمل خاصة بها يطلق عليها أوراق التدقيق.

8- الوظائف : وظيفتا المحاسبة والتدقيق القياس والاتصال والاختلاف يكمن في طبيعة كل منهما	فوظيفة القياس المحاسبي تهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة معينة وتنتهي بالقوائم المالية. الاتصال المحاسبي يهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها.	بينما القياس هنا يهدف إلى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي. الاتصال هنا يهتم بإعداد تقرير يتضمن رأي فني بعدالة القوائم المالية.
9- المسؤولية	فيها تعدّ الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية وتصحيح الأخطاء أو الغش في صحة عمل الإدارة ومسؤوليتها.	مسؤولية التدقيق هي مهنة قانونية تحددها النصوص القانونية وقواعد السلوك المهني و لا يُعد المدقق مسؤولاً عن كشف الأخطاء إلا ما يظهره فحص العادي منها.

وبشكل عام يمكن القول: إن المحاسبة هي عملية إنتاج معلومات على شكل قوائم مالية تاريخية وغيرها من البيانات وإدارة الشركة هي المسؤولة عن وظيفة المحاسبة. أما التدقيق فهي عملية تقويم هذه المعلومات للتوصل إلى استنتاجات فيما يتعلق بهذه المعلومات طبقاً للمعايير المستخدمة في التقويم.

فعلى سبيل المثال يقوم المحاسبون بتجميع البيانات المتعلقة بالبضاعة الواردة إلى الشركة من الموردين، ويستخدمون مقاييس نقدية لتسجيلها كمشتريات آجلة، ويقومون بتلخيص وتبويب المشتريات الآجلة ثم إعداد القوائم المالية التي تعكس المشتريات الآجلة. أما المدققون فلا يقومون بتسجيل أو تلخيص أو تبويب أي من هذه العمليات المالية ولكن يقومون بتجميع وتقويم الأدلة للتوصل إلى استنتاجات بخصوص إذا ما كانت هذه المشتريات الآجلة تظهر في القوائم على نحو عادل.

4 ـ التأصيل العلمي للتدقيق:

كان من شأن ازدياد الطلب على خدمات التأكيد، أن حفزت الباحثين لدراسة طبيعة التدقيق ومحاولة دراسة طبيعتها والتصدي لوضع مبادئ تحكمها للمساهمة في تعميق فهمها وتحديد العلاقات التي تكون إطارها النظري. ولقد تصدى Mautz and sharaf لهذه المحاولة في عام 1961 في كتاب تحت عنوان (The Philosophy Of Auditing) بتكليف من مجمع المحاسبة في أمريكا AAA وقد كانت

هذه المحاولة متأثرة بالمحاولات الأولى لبناء نظرية المحاسبة التي وضعها AAA من تأليف Paton عام 1922 ثم Paton and Littleton عام 1940 واعتمدت ثماني مصادرات (مبادئ مقبولة من دون برهان) لتدقيق القوائم المالية التاريخية وهي:

1 ـ إن القوائم المالية والبيانات المالية الأخرى قابلة للمدقق.

2 ـ لا يوجد تعارض ضروري في المصالح بين المدقق وإدارة المشروع الخاضع للمدقق.

3 ـ إن القوائم المالية والبيانات الأخرى موضوع التدقيق خالية من الاحتيال والأخطار غير المعتادة.

4 ـ إن وجود نظام مرصن للرقابة الداخلية يحد من إمكان عدم الانتظام.

5 ـ إن التطبيق المستمر للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً يؤدي إلى العرض العادل للمركز المالي ونتائج العمليات.

6 ـ بغياب الدليل المعاكس الواضح، فما كان معداً صحيحاً في الماضي في المشروع تحت التدقيق يبقى صحيحاً في المستقبل.

7- عندما يقوم المدقق بفحص القوائم المالية بهدف التعبير عن الرأي المستقل فيها، فإن المدقق يعمل بالكفاية اللازمة له بوصفه مدققاً.

8- إن المركز المهني للمدقق المستقل يلقي على عاتقه التزامات مهنية معينة. وبعد عرض هذه المصادرات ومناقشتها قدمت المحاولة خمسة مفاهيم للمدقق هي:

1 ـ الإثبات.

2 ـ العناية اللازمة.

3 ـ العرض العادل للقوائم المالية.

4 ـ الاستقلال.

5 ـ السلوك الأخلاقي.

وقد أثبتت هذه المحاولة أن العلاقة بين المحاسبة وتدقيق القوائم المالية هي علاقة زملاء، وليست علاقة الأب بابنه، وبالإضافة إلى أهمية معايير القياس المحاسبي التي تمثل منطقة عمل مشتركة بين المحاسبة والتدقيق، فإن التدقيق معنية بالبرهان المنطقي من خلال أدلة الإثبات.

وقد قررت المصادرة الثانية أن موقف الإدارة والمدقق غير متعارضين بالضرورة، وبينت المصادرة الثالثة أن المدقق لا يفترض وجود غش أو خطأ غير معتاد تظهر آثارهما في القوائم المالية، بمعنى أن البحث عن الغش أو الخطأ ليس غرضاً استراتيجياً للمدقق بل إن غرضه الأساسي هو عدالة الإفصاح في القوائم المالية التاريخية.

ولعل المحاولة الثانية هي التقرير الذي وضعته لجنة المفاهيم الأساسية للمدقق التابعة لمجمع المحاسبة الأمريكي نفسهAAA لكن في عام 1972، قُدم التقرير عن محاولة Mauts and sharsf في أنه تبنى المنهج التجريبي والنظرية الوصفية وليس المنهج الاستنباطي وبالتالي فإن هذا التقرير لم يعتمد على مصادرات تمثل مبادئ مقبولة من دون برهان، بل اكتفى بوضع تعريف للمدقق وبعض مفاهيمها الأساسية، ثم تطرق إلى عملية الفحص والإثبات وأخيراً التقرير.

أما المحاولة الثالثة فقد قدمها David Flint أستاذ المحاسبة في جامعة غلاسكو تحت عنوان: مدخل إلى فلسفة التدقيق ومبادئها عام 1987 وقد استهل Flint دراسته ببيان الأهمية الاجتماعية للمدقق وعدم مواكبة الإطار النظري للمدقق لتقدمها المهني، ثم بين وظيفة التدقيق المعاصرة من خلال استعراض عدة تعريفات كالتعريف الذي قدمته لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لـ AAA والاتحاد الدولي للمحاسبين ومعايير التدقيق البريطانية ومجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA كما تطرق إلى الأساس القانوني للمدقق ثم إلى أساسها الأخلاقي ووجهات النظر المتعلقة بالسلوك الأخلاقي وانعكاس السلوك الأخلاقي على تدقيق العمليات والتدقيق الإدارية والتدقيق الاجتماعية، ثم انتقل إلى مفهوم التدقيق وبين أن الغاية من وضع نظرية للمدقق هو تقديم مجموعة من المصادرات المترابطة التي تصف الأهداف والغايات الاجتماعية وتقدم الأساس والتبرير المعقول لإجراءاتها وممارساتها العملية للوصول إلى الأهداف والغايات المبتغاة، وتشرح هذه المصادرات مدى فاعلية التدقيق من خلال القوانين والأعراف السائدة في

المجتمع والظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة. وقد بين أن تبني أسس قانونية أو معايير ثابتة للمدقق على المدى الطويل يحد من قابليتها للتكيف مع التطور والتغير الحاصلين، مسلطاً الضوء على الأبحاث التي دارت حول فجوة التوقعات (أي الفجوة بين أداء مدققي الحسابات وما يتوقع المستخدمون منهم أن يؤدوه) كلجنة COHEN و AICPA أو لجنة Adam من CICA عام 1978 ثم انتهى Flint إلى وضع سبعة مبادئ أولية أو مصادرات للمدقق وهي:

1 ـــ شروط الحاجة إلى التدقيق والمتمثلة بعلاقة مسؤولية من قبل الأطراف لأداء أعمال طرف أو أطراف أخرى، أو رغبة هذه الأطراف في إثبات مصداقية الطرف الذي يعد البيانات.

2 ـــ أهمية المصداقية والموثوقية وبعدها وتعقيدها.

3 ـــ ارتكاز التدقيق على استقلال المدقق وتحرره من القيود كافةً التي تحول دون حصوله على الاستقصاءات اللازمة وإعداد التقرير الذي يراه مناسباً.

4 ـــ الأمر الأساسي في أن تكون البيانات الخاضعة للمدقق قابلة للإثبات.

5 ـــ تتطلب عملية القياس والمقارنة مهارات وقدرات وخبرات خاصة لتمكين المدقق من إصدار الأحكام اللازمة.

6 ـــ إن القوائم المالية أو البيانات الأخرى الخاضعة للمدقق واضحة ويمكن تدقيقها وإيصال رأي المدقق بها.

7 ـــ تقدم عملية التدقيق فوائد ومنافع اقتصادية واجتماعية مختلفة.

وقد عبر Tolee عن الأزمة التي تعيشها التدقيق في الوقت الحاضر من خلال عرضه لكتاب (Corporate Audit Theory)الذي نشره في بريطانيا عام 1993 متناولاً الأهداف والمفاهيم العامة والمنهج الفلسفي الذي ينعكس على أدلة الإثبات.

إلا أن المدرسة الإيجابية فسرت التدقيق من خلال نظرية الوكالة، التي يؤدي فيها المدقق دور الوكيل عن لجنة التدقيق أو عن المساهمين، ويبدي الوكيل حماية لمصالح الموكل ما دامت أن مصالح الموكل لا تتعارض مع مصلحة الوكيل، أما نظرة المدقق إلى مصلحته الخاصة فتبدو من خلال المخاطر التي قد يتعرض لها المدقق والتي تتمثل في قبول المدقق للقوائم المالية على أنها عادلة، وهو في الواقع غير

ذلك، أو قيام المدقق برفض القوائم المالية بالاستناد إلى أدلة غير كافية. وفي الوقت الذي يمثل الخطر الأخير إمكانية فقدان المدقق للعميل الذي رفض قوائمه المالية، فإن الخطر الأول قد يؤدي إلى مساءلة المدقق قانوناً وإحالته إلى المحاكم المختصة لينال الجزاء الجرمي أو يدفع التعويض المالي في حال ثبوت المسؤولية التقصيرية من خلال نظرة المحكمة في ظل الظروف والعوامل المختلفة ذات الاعتبار.

أما الإدارة فقد تتفق مصالحها مع مصلحة المساهمين ومصلحة المدقق بالتالي، وقد تتباين مصلحة الإدارة مع مصلحة المدقق، فإن نجاح الإدارة في تدبير بعض عمليات التلاعب لتحقيق أغراضها الخاصة، قد يضع المدقق في موقف حرج. وبالتأكيد فإن أتعاب المدقق تمثل عاملاً هاماً في صياغة استراتيجيته بالإضافة إلى الخطر والعوامل الأخرى.

5 ــ أنواع التدقيق: Types of Audits

هناك أنواع متعددة للتدقيق تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إلى التدقيق. لكن هذا التنوع في التدقيق لا يؤثر في جوهر عملية التدقيق، أي أن مفهوم التدقيق والأصول والأسس التي يقوم عليه لا تتغير بتغير المعيار الذي ينظر منه إلى التدقيق. حيث يمكننا تمييز الأنواع التالية للتدقيق:

أ ــ من حيث المصدر الذي ينص عليه :

تقسم التدقيق من حيث المصدر الذي ينص عليه إلى:

1 ــ تدقيق قانوني (إلزامي): Statutory Audit

هو التدقيق التي ينص عليه القانون، حيث يلزم القانون عدداً من المنشآت بتدقيق حساباتها وأهم هذه المنشآت شركات الأموال.

أ ــ التدقيق الاختياري: Optional Audit

هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني وإنما بناء على اتفاق بين الشركاء على القيام بها بوساطة مدقق خارجي. ويحدث هذا غالباً في شركات الأشخاص، أو المؤسسات الفردية. إن واجبات المدقق في هذه الحالة محددة في الاتفاق الذي تم مع الشركة أو المنشأة الفردية بحيث يمكن توسيع نطاق التدقيق أو تضييقه.

ب ـ من حيث حجم الاختبارات:

يقسم التدقيق من حيث حجم الاختبارات إلى:

1 ـ تدقيق شامل:

يقصد به التدقيق الذي يشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية. لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي. إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعدّ غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبير من قبل مدقق الحسابات.

2 ـ التدقيق الاختباري: Sampl Auoit

هو التدقيق الذي يقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لهذه العينة على مجتمع الدراسة. وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة. وإذا وجد المدقق أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلا أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.

جـ ـ من حيث موعد القيام بالتدقيق :

يقسم التدقيق من حيث موعد القيام به إلى ما يلي:

1 ـ تدقيق مستمر : Continuous Audit

هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالباً ما يتم وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء تدقيق أخرى بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية. وذلك بغية التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية. وينفذ البرنامج بوساطة المدقق أو مساعديه على أن يؤشر في البرنامج على الذي أتمه، وبذلك يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء التدقيق المستمر بمجرد الاطلاع على برنامج التدقيق.

ولهذا النوع مزايا وعيوب، يمكن تلخيصها كما يلي:

ـــ **مزايا التدقيق المستمر:**

أ ـــ يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلاً نظراً لوجود الوقت الكافي على مدار السنة.

ب ـــ كثرة تردد المدقق على المنشأة له أثره في انتظام العمل وإنجازه بسرعة وبدقة وتقليل من فرص ارتكاب الغش والتلاعب.

جـ ـــ تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير.

د ـــ تمكن المنشأة من تصحيح الأخطاء بصورة سريعة وتمكن من اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل.

هـ ـــ تعرف المدقق على تفاصيل أوجه نشاط المنشأة ونواحيها الفنية بسبب تردده المستمر على المنشأة.

و ـــ انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق إذ إنه يستطيع أن يوزع وقته ووقت مساعديه على المنشآت المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

ـــ **عيوب التدقيق المستمر:**

أ ـــ هناك احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق مدقيقها.

ب ـــ عرقلة عمل المنشأة أثناء القيام بأعمال التدقيق.

جـ ـــ ترهق المدقق ومساعديه معاً نظراً لامتداده وقتاً طويلاً ويُخشى أن ينشأ لدى المدقق شعور بالرُتوب بحيث يصبح عمله آلياً بحتاً.

د ـــ قد يؤدي التردد الكثير على المنشأة إلى توليد صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة اكتشافه للخطأ.

2 ـــ تدقيق نهائي: Final Audit

هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية. ويعدُّ هذا التدقيق مناسب للمنشآت الصغيرة إلا أنه غير ممكن للمنشأة الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات إلا أن لهذا النوع مزايا تتجلى فيما يلي:

أ ـــ انصراف المدقق إلى عمله دون أن يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها.

ب ــ عدم استطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر.

4 – من حيث نطاق التدقيق:

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

1 ــ تدقيق كامل: Complete Audit : يقصد به التدقيق الذي يخول المدقق إطاراً غير محــدد للعمــل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم بــه المــدقق. حيــث يقــوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات المحاسبية بقصد إعطاء رأي فنــي حــول عدالــة القــوائم المالية. وقد كان هذا النوع هو السائد عندما كانت المنشآت صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العــدد. حيــث كان هدف التدقيق كشف جميع الأخطاء التي تحتويها الدفاتر والسجلات المحاسبية. إلا أنه مع كبر حجــم المؤسسات وتكوين شركات الأموال أصبح من غير المنطقي قيام المدقق بفحص كامل القيود والســجلات والدفاتر المحاسبية.

2 ــ تدقيق جزئي: Pantial Audit : هو التدقيق التي يقتصر عمل المدقق فيه على بعــض العمليــات المعنية، أو هو ذلك النوع من التدقيق الذي يوضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق بأي صــورة من الصور. وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات.

جـ ــ من حيث القائم بعملية التدقيق:

من حيث هذا المعيار يقسم التدقيق إلى:

1 ــ التدقيق الخارجي: External Audit

هو التدقيق الذي يتم من قبل طرف من خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلاً عن إدارة الوحــدة. والهدف الأساسي لهذا النوع يتجلى في إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم الحالية. والتــدقيق الخــارجي هو محور اهتمامنا في هذا الكتاب.

2 ــ التدقيق الداخلي: Internal Audit

هو نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقويم أنشطتها بوصفه خدمةً للمنشــأة ذاتهــا. والمدقق الداخلي هو موظف بالمنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقويم. وهو لا يتمتــع بالاســتقلال

الذي يتمتع به المدقق الخارجي، حيث تربطه بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح المدقق درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلاً أن يرفع المدقق الداخلي تقريره مباشر ة إلى رئيس مجلس الإدارة.

ونظراً لأهمية التدقيق الخارجي والداخلي نبين في الجدول التالي الفروق بينهما:

معيار التفريق	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1- الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعة.	1- الهدف: خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية. بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.
2- نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين بوساطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بوساطة الملاك.
3- درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات / مثل إدارة الحسابات والمالية / ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقويم وإبداء الرأي.
4- المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
5- نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للمدقق الداخلي يكون نطاق عمله.	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.
6- توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالباً مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحياناً خلال فترات متقطعة من السنة.

3 ـ التدقيق الحكومي: Governmental Auditing

يمارس هذا النوع من التدقيق من قبل جهة حكومية أو تنظيم حكومي معين. ففي سورية على سبيل المثال يتولى الجهاز المركزي للرقابة المالية تحقيق الرقابة بشقيها المحاسبي والقانوني، والرقابة على الأداء، ومتابعة تنفيذ الخطة والرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية ويباشر الجهاز اختصاصاته في الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة ووحدات الحكم المحلي والهيئات والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام، والشركات التي يساهم فيها شخص عام أو شركة عامة من شركات القطاع العام، وأي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها.

6 ـ من حيث هدف التدقيق:

يمكن تقسيم التدقيق استناداً إلى الهدف من الوظيفة المؤداة إلى ما يلي:

1 ـ تدقيق القوائم المالية: Financial Statement Audit

ينطوي هذا التدقيق على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم المالية لأي وحدة، واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الوحدة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. وهذا النوع من التدقيق سنهتم بدراسته في هذا الكتاب، ويهدف تدقيق القوائم المالية بصفة أساسية إلى أن يبدي المدقق رأيه أو أن يدلي بشهادته عن مدى تماشي القوائم المالية للوحدة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. وما لاشك فيه أن عملية إبداء الرأي يجب أن تتم من قبل شخص مؤهل ومستقل عن المنشأة ويتمتع بالكفاءة اللازمة والتي تمكنه من إصدار رأيه استناداً إلى أدلة وبراهين كافية.

2 ـ تدقيق الالتزام: Compliance Audit

يهدف تدقيق الالتزام إلى تحديد مدى التزام المنشأة موضوع التدقيق بالسياسيات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها. والمعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام قد يكون السياسات التي تتبناها الإدارة أو قانوناً ما وما يرتبط به من لوائح تنفيذية مثل قانون الضرائب، قانون الشركات، قانون العمل...إلخ.

وتعدّ تدقيق إقرارات ضريبة الدخل مثالاً واضحاً للتدقيق الالتزام حيث بمقتضاها تحدد مصلحة الضرائب مدى التزام المنشأة بقوانين الضرائب وتعد الإدارة من أهم الأطراف المستفيدة من تدقيق

الالتزام. وبالتالي، فإن جزءاً كبيراً من هذا النوع من التدقيق يتم بوساطة مدققين يعملون حقاً في الوحدات محل التدقيق.

3 ـ التدقيق التشغيلي: Operational Audit

يتمثل التدقيق التشغيلي في فحص معظم أنشطة الوحدة الاقتصادية أو جزء منها، تحقيقاً لأهداف معينة ترتبط بتقويم الأداء، وتحديد فرص تحسين وتطوير هذا الأداء وإصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص.

وتعدّ عملية فحص وتقويم النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسوب، لتحديد مدى كفاءة هذا النظام وفعاليته وإمكانية الاعتماد عليه والثقة فيه، وإصدار التوصيات اللازمة لتحسين هذا النظام وتطويره مثالاً واضحاً على التدقيق التشغيلي. كما ينظر إليها على أنها استشارة يتم تقديمها إلى الإدارة أكثر منها عملية للمدقق. وقد زادت أهمية هذا النوع من التدقيق في العقد الماضي.

ثانياً : خدمات التأكيد:

تمثل خدمات التأكيد، خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين نوعية المعلومات لخدمة متخذي القرارات. إذ إن الأشخاص المسؤولين عن اتخاذ قرارات في دنيا الأعمال، يميلون إلى الاعتمادات على خدمات التأكيد لمساعدتهم على قابلية تصديق المعلومات المتخذة أساساً لاتخاذ قراراتهم بالإضافة إلى تأكيد صلة هذه المعلومات بالقرارات المطلوب اتخاذها. وتأخذ خدمات التأكيد قيمتها من خلال تمتع الجهات التي تقدم هذه الخدمات بالاستقلال وعدم التحيز بالنسبة للمعلومات التي يفحصونها.

وتقدم خدمات التأكيد من قبل المحاسبين القانونيين كما تقدم من قبل مهن أخرى أحياناً؛ فإن اتحادات المستهلكين وهي منظمات لا تهدف إلى الربح- تختبر منتجات مختلفة وتعطي تقارير عنها لخدمة المستهلكين، ويثق المستهلكون بتقارير هذه الاتحادات عن نوعية المنتجات، نظراً لأن هذه الاتحادات مستقلة عن المنتجين، ويفترض أنها تعطي تقارير موضوعية. كما أن مكتب المصداقية عبر الإنترنيت BBB يسمح لشركات معينة بوضع خاتم على مواقعها على الإنترنيت، ويسمح هذا الخاتم للمشتركين عبر الانترنيت بالتعامل الموثوق مع الشركات البائعة صاحبة الخاتم. ومن المهن التي تقدم خدمات

التأكيد مثلاً المحلات المخصصة لفحص السيارات المستعملة، حيث تقوم بفحص السيارة وإعطاء تقرير عنها ما يسمح للبائع والشاري بتحديد سعرها بموضوعية، ولكي تعتمد تقارير هؤلاء الفاحصين، يجب أن يتمتعوا بخبرات مناسبة وباستقلالية عن البائع، مع تحملهم مسؤولية أي غش أو تقصير في أثناء إجراءات الفحص أو إعداد التقرير.

على أن قيام المحاسبين القانونيين بخدمات التأكيد، ليس وليد اليوم أو الأمس القريب، حيث كان يطلب من المحاسب القانوني (أو مدقق الحسابات) أن يسمع من الولاة المعلومات المالية (الكمية) التي كان يعرضها هؤلاء الولاة أمام فرعون مصر، ليضيف تأكيداً لمصداقية هذه المعلومات. كما نشأت دواوين أو أجهزة تدقيق الحسابات للتدقيق حسابات الحكومة والتأكد من تقيدها بموافقة السلطة التشريعية من خلال قانون الموازنة منذ نشوء الدول الديمقراطية الأوروبية على أنقاض النظام الإقطاعي. كما نشأت تدقيق الحسابات لفحص حسابات الشركات المساهمة من خلال القوائم المالية التاريخية منذ نشوء الشركات المساهمة لتقدم تأكيداً حول عدالة الإفصاح في القوائم المالية التي تعدها الإدارة لبيان المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية. وكثيراً ما تطلب خدمات التأكيد من المحاسب القانوني الذي يتمتع بخبرة مالية ومحاسبية واستقلال ونزاهة لبيان الرأي بسلامة الكثير من الإجراءات ذات الطابع المالي كاليانصيب أو المسابقات ذات الطابع المالي، وقد وسع المحاسبون القانونيون نشاطهم في الأيام الأخيرة لتشمل تقديم التأكيد حول معلومات أخرى كالمعلومات المتعلقة بتنبؤات الشركات أو تأكيدات الرقابة على المواقع الإلكترونية.

ثالثاً : خدمات الشهادة: Attestation services:

تمثل خدمات الشهادة المقدمة من قبل المحاسبين القانونيين (المراجعين أو المدققين) أهم خدمات التأكيد المقدمة من قبل المحاسبين القانونيين.

وتتمثل خدمة الشهادة في إصدار منشأة المحاسبة القانونية شهادة أو تقرير حول مصداقية القضايا التي هي من مسؤولية طرف آخر.

وهناك أربعة أنواع من تقارير الشهادة وهي:

أ ـ تدقيق القوائم المالية التاريخية: **Audit of Historical statements**

وهي شكل من خدمات الشهادة يصدر المدقق بموجبه تقريراً مكتوباً يعبر فيه عن رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق من النواحي الجوهرية مع معايير المحاسبة الدولية (أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP أو أي مبادئ أو معايير أخرى) وتمثل خدمة التدقيق الشكل الأكثر شيوعاً والمنجز من قبل منشآت المحاسبة القانونية (أو منشآت تدقيق الحسابات).

فعند تقديم المعلومات على شكل قوائم مالية، فإن إدارة المشروع أو الشركة تحت التدقيق تصدر قضايا مختلفة حول مركزها المالي ونتائج عملياتها. وينظر مستخدمو هذه القوائم المالية الخارجيون إلى تقرير مدقق الحسابات لبيان قابلية تصديق القوائم المالية التي يعيدها العميل (الشركة تحت التدقيق) وهم يقوّمون تقرير المدقق من خلال استقلال المدقق عن العميل معد البيانات المالية.

ومن المعروف أن الشركات المساهمة العامة، أي ذات الأسهم القابلة للتداول، خاضعة للمدقق بحكم القوانين السائدة في كافة أنحاء العالم، وأن القوائم المالية المدققة لهذه الشركات تنشر في وسائل الإعلام وفي الأسواق المالية التي يتم فيها تداول أسهم هذه الشركات وسنداتها وهي منشورة في الأغلب عبر الإنترنت من خلال موقع السوق المالي التي يتم تداول هذه الأسهم فيها أو من خلال موقع الشركة نفسها.

وقد تخضع القوائم المالية لشركات أخرى غير الشركات المساهمة العامة للتدقيق بناءً على طلب البنوك أو المؤسسات المالية التي تمد هذه الشركات بقروض أو مساعدات مالية.

ب ـ الاطلاع على القوائم المالية التاريخية: **Review of Historical Financial statements**

إن الاطلاع على القوائم المالية التاريخية نوع آخر من خدمات الشهادة الذي يقدم من قبل المحاسبين القانونيين. إذ إن كثيراً من الشركات أو المشروعات الأخرى غير المساهمة العامة ترغب في تقديم تأكيد حول قوائمها المالية، من دون أن تتحمل تكلفة التدقيق. فبينما يقدم التدقيق مستوى عالياً من التأكد، فإن الاطلاع يتضمن تأكيداً متوسطاً على القوائم المالية، ويعتمد بالتالي على أدلة إثبات أقل للوصول إلى هذا المستوى من التأكيد. ما يعني أتعاباً أو تكلفة أقل.

ج ـ الشهادة بالرقابة الداخلية بالإضافة إلى التقارير المالية:

كان من المألوف مهنياً أن تقويم المدقق لنظم الرقابة الداخلية، إنما يهدف إلى تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف من أجل تحديد مدى الإجراءات الجوهرية ونطاقها، إلا أن الإجراءات التي اتخذت في الولايات المتحدة بعد فضيحة ENRON أوجبت على المحاسبين القانونيين التقرير عن الرقابة الداخلية بالإضافة إلى القوائم المالية؛ نظراً لأن كفاءة الرقابة الداخلية وفعاليتها تقلل من إمكانية التضليل في القوائم المالية.

د ـ خدمات شهادة أخرى : Other Attestation services

يقوم المحاسبون القانونيون بتقديم خدمات شهادة مختلفة، يمثل بعضها تطويراً لعمل المحاسبين القانونيين الحالي، فقد يطلب البنك الذي قدم قرضاً للعميل (شركة أو مشروع) تقديم تقرير من محاسب قانوني يتضمن التزام العميل بالشروط التي وضعها البنك، كأن يشترط البنك مثلاً عدم توزيع أرباح إلى أن ينتهي سداد القرض، أو يشترط استكمال أجزاء من المشروعات تحت التنفيذ قبل دفع القسط الثاني من القرض مثلاً.

رابعاً : خدمات التأكيد الأخرى: Other Assurance Services

إن معظم خدمات التأكيد الأخرى التي يقدمها المدقق (المحاسب القانوني) لا تقابل التعريف الرسمي لخدمة التأكيد، بل هي مشابهة لخدمة الشهادة إذ إنها تتطلب استقلال المحاسب القانوني، كما تتطلب قيامه بالتأكيد حول المعلومات المستخدمة من قبل متخذي القرارات. إلا أنها تختلف عن التدقيق الخاص بالشهادة من حيث إن المحاسب القانوني ليس ملزماً بإصدار تقرير مكتوب، وإن التأكيد لا يشترط أن يكون حول مصداقية قضايا طرف آخر ومدى التزامها بمعيار محدد. بل إن خدمات التأكيد الأخرى، تركز على قابلية تصديق المعلومات وعلاقتها بالهدف المقصود، هذه المعلومات التي قد تعد من قبل طرف آخر أو لا تعد من قبل طرف آخر. على أن المظهر العام لجميع خدمات التأكيد بما في ذلك التدقيق وخدمات الشهادة، هو التركيز على تحسين نوعية المعلومات المستخدمة من قبل متخذي القرارات.

إن الطلب على خدمات التأكيد الأخرى يتوقع أن ينمو بشكل جوهري مع النماذج الأخرى للخطر التي تواجهها منظمات الأعمال، كما ينمو مع نمو مصادر المعلومات المتاحة. ومع ذلك فإن ثمة فارقاً هاماً بين خدمات الشهادة وخدمات التأكيد الأخرى التي يقوم بها المحاسب القانوني هو المنافسة المحتملة التي يواجهها المحاسبون القانونيون عندما يقومون بخدمات التأكيد الأخرى. إذ إن التدقيق وعدداً من النماذج الأخرى من خدمات الشهادة وقفاً على المحاسبين القانونيين، أما سوق الأشكال الأخرى من خدمات التأكيد فهو مفتوح لمنافسة مهن أخرى غير المحاسبين القانونيين. فإن مساعدة العميل في إعداد دراسة السوق، قد تتصدى لها مهن إدارية أو تسويقية متخصصة، لكن يبقى المحاسب القانوني الذي يعمل في منشأة متخصصة لتدقيق الحسابات أكثر قدرة على كسب ثقة العميل وهو العارف بظروفه وهو القادر على الاستعانة بالتخصصات المختلفة التي تعمل في منشأة التدقيق، أو التي يستعان بها من خارج المنشأة عند الحاجة، وتبقى قدرة منشأة المحاسبة القانونية على المنافسة مستمدة من استقلالها وموضوعيتها والثقة التي منحها المجتمع لها بالدرجة الأولى، ومن أمثلة خدمات التأكيد الأخرى غير التدقيق:

أ ـ خدمة التأكيد حول تكنولوجيا المعلومات:

وهي إحدى العوامل الرئيسة التي تشكل الطلب على الخدمات الأخرى، من خلال نمو التجارة الإلكترونية. فخصوصية المعلومات وضمانها عبر الإنترنيت، ونمو التجارة الإلكترونية رفع الحاجة إلى التأكيد على سلامة المعلومات التاريخية في لحظة معينة من الزمن. إذ إن عمليات اقتصادية كثيرة كأوامر الشراء أو أوامر البيع أو إصدار الفواتير تتم من خلال الإنترنيت ويتلوها تسديد للثمن من حاسوب إلى حاسوب Electronic data interchange (EDI) ما يجعل الحاجة عظيمة للتأكيد على سلامة إجراءات الحواسيب المستخدمة، بالإضافة إلى سلامة العمليات التجارية الإلكترونية، ومَنْ غيرُ المحاسبين القانونيين قادرٌ على النهوض بتأدية هذه الخدمات بكفاءة! فتقدم منشآت المحاسبة القانونية خدمة التأكيد المتعلقة بسلامة العمليات التجارية عبر الإنترنيت (Web Trust services) وهي خدمة شهادة من خلال الخاتم الإلكتروني الذي تمنحه منشأة التدقيق للشركات المتعاملة في التجارة الإلكترونية

من حيث الإفصاح الإلكتروني عن العمليات التجارية. وقد قام مجمع المحاسبين الأمـــريكيين AICPA[1] والمجمع الكندي للمحاسبين القانونيين CICA[2] بالاشتراك في تنظيم هذه العملية. كـــما قـــدم المجمعـــان المذكـــوران خدمة تأكـــيد قابلية تصديق النظام (Systrust Serices) وهي خدمة تهـــدف إلـــى تقـــويم النظام واختباره في مجالات مثل تكامل النظام وحماية معلوماته. فبينما تقدم خدمة تأكيد حمايـــة الموقـــع للأطراف الأخرى التي تستخدم الموقع الإلكتروني، فإن خدمة تأكيد النظام تنجـــز مـــن قبـــل المحاســـب القانوني وتقدم للإدارة، أو إلى مجلس الإدارة، أو إلى الأطراف الأخرى حول مدى الاعتماد علـــى نظـــام المعلومات المستخدم لإنتاج القوائم المالية.

وقد طوّر المجمعان الأمريكي AICPA والكندي CICA خمسة مبادئ لترشيد خدمات التأكد فـــي مجال تكنولوجيا المعلومات، وهي:

مبادئ الثقة	وصف التأكيد
1- خصوصية الخط online privacy	يقدم تأكيداً بأن النظام يحمي خصوصية المعلومات الشخصية المقدمـــة مـــن قبل الأشخاص، ككلمات السر.
2-الحماية Security	يقدم تأكيداً بأن الاتصال بالنظام أو بالبيانات data محصـــوراً بالأشـــخاص المخولين.
3-التشغيل التام Processing integrity	يقدم تأكيداً بأن العمليات تشغل بشكل كامل ودقيق.
4-الجاهزية Availability	يقدم تأكيداً بأن النظم والبيانات ستكون متاحة للمســـتخدمين عنـــد حـــاجتهم إليها.
5-الثقة Confidentiality	ويقدم تأكيداً بأن المعلومات ذات الطابع السري تتم حمايتها.
6-سلطات الإجازة (certification) «وهو خاص بالمواقع» (authorities)	يقدم التأكيد على كفاية وفعالية الرقابة المستخدمة من قبل سلطات الإجـــازة ومسؤوليتها عن التحقق من العمليات الإلكترونية.

(1) American Institute Of Certified Public Accountants
(2) Canadian Institute OF Chartered Accountants.

وقد اقترحت لجنة خدمات التأكيد المنبثقة عن AICPA عدة خدمات تأكد يمكن للمحاسب القانوني القيام بها من أهمها:

1 ـ تدقيق الأداء والتي يمكن من خلالها تقويم أداء الشركة باستعمال مؤشرات غير مالية كرضى العملاء والتدريب واستخدام بطاقة الأهداف المتوازنة كأداة لتحقيق ذلك.

2 ـ خدمات الخطر الاستشارية التي تهدف إلى تقديم خدمات التأكد حول الخطر الذي يتحمله المشروع كالخطر من تغير أسعار الصرف أو المخاطر السياسية التي قد تنعكس على المشروع. ومع ذلك إنّ خدمات التأكد التي يقدمها المحاسبون القانونيون في المجتمعات المتقدمة كثيرة ومتعددة وتتزايد باستمرار بسبب تفوق المحاسبين القانونيين على المهن الأخرى، ففي دراسة مسحية أجراها AICPA عن خدمات التأكيد التي تقدمها منشآت التدقيق الكبرى لعملائها تزيد على 200 خدمة وهي عرضة للتزايد باستمرار، ويبين الجدول التالي نماذج من هذه الخدمات:

خدمات التأكيد الأخرى	الأنشطة الخدمية
الرقابة على الاستثمارات ومخاطرها بما في ذلك السياسات الخاصة بالمشتقات	تقويم العمليات الخاصة باستثمارات الشركة لتحديد الخطر وتحديد كفاءة هذه العمليات.
الشراء الغامض Mpstery shopping	إنجاز شراء غير محدد لتقويم كادر المبيعات الذي يتعامل مع المستهلكين والإجراءات التي يتبعونها.
تقويم مخاطر التراكم، والتوزيع والتخزين للمعلومات الرقمية.	تقويم مخاطر التأمين والرقابة ذات العلاقة على البيانات الإلكترونية بما في ذلك الاسترجاع والتخزين خارج الموقع.
تقويم خطر الغش والأعمال غير القانونية	تطوير ملفات خطر الغش وتقويم كفاية نظم الشركة وسياساتها لمنع الغش والحماية من الأعمال غير القانونية
الالتزام بقوانين وإجراءات التجارة	فحص العمليات بين الشركاء التجاريين للتأكد من أن العمليات لا تخالف الاتفاقات، وتحديد المخاطر الناجمة عن الاتفاقات
شهادات الإيزو 9000	التوصية بأن الشركة تلتزم بالآيزو 9000الخاصة بمعايير الرقابة، التي تساعد على تمتع منتجاتها بنوعية عالية.
تدقيق البيئة	تقويم ما إذا كانت سياسات الشركة وممارستها تؤكد التزامها مع معايير وقواعد البيئة.

وقد أصدرت لجنة ممارسة التدقيق المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الإطار الدولي لعمليات التأكيد التي تهدف إلى توفير مستوى عال أو معتدل من التأكيد، من خلال قيام المحاسب القانوني بتقويم أو قياس موضوع هو من مسؤولية جهة أخرى على أساس معايير محددة، وإبداء رأيه في مستوى التأكيد في هذا الموضوع، وهذا من شأنه زيادة مصداقية المعلومات الخاصة بهذا الموضوع. وقد أوضح الإطار الدولي نطاق عمليات التأكيد لتشمل أي مجموعة من الخدمات التالية:

1 ـ عمليات تغطيها المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة مثل عمليات الإجراءات المتفق عليها وجمع المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى.

2 ـ إعداد البيانات الضريبية حيث لا يتم التعبير عن استنتاج يبلغ عن تأكيد.

3 ـ العمليات الاستشارية مثل الاستشارات الإدارية أو الضريبية.

وقد بين الإطار الدولي أن عملية التأكيد تعني عملية يعبر فيها المدقق عن استنتاج مصمم لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين عدا عن الطرف المسؤول عن نتيجة تقييم أو قياس الموضوع على أساس المقاييس.

كما تطرق الإطار الدولي إلى المبادئ الرئيسة التي يجب على المدقق مراعاتها في أثناء تقديم خدمات التأكيد وهي:

1-النزاهه.	2-الموضوعية،	3-الكفاءة المهنية والعناية اللازمة،
4- السرية،	5- السلوك المهني،	6- تطبيق المعايير الفنية.

وقد بين الإطار الدولي أنه لا ينطبق على عمليات التأكيد التي لها معايير محددة (كتدقيق القوائم المالية) فإن هذا الإطار لا ينطبق عليها.

كما أوضح الإطار الدولي أن على الممارس (المحاسب القانوني) أن يمتثل لمتطلبات قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين خلال تنفيذه لعمليات التأكيد التي يقوم بها.

وبين الإطار الدولي أن قبول المحاسب القانوني القيام بخدمات التأكيد (غير التدقيق) يشترط أن يكون الموضوع المطلوب إبداء الرأي فيه مسؤولية طرف آخر، بالإضافة إلى كون الموضوع قابلاً للتحديد

وخاضعاً لإجراءات جمع الأدلة، كما اشترط الإطار أن يمتلك المحاسب القانوني الخبرة الكافية لتقديم هذه الخدمة، وذلك من خلال احتواء منشأة التدقيق على خبرات متعددة الاختصاصات تكفي لمعالجة الموضوع، كما طلب الإطار الدولي اتباع سياسات وإجراءات الرقابة المهنية المصممة لضمان إجراء كافة عمليات التأكيد حسب المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في هذا الصدد. ونوه الإطار المذكور إلى ضرورة الاتفاق على شروط العملية، كما أشار إلى ضرورة التخطيط والتنفيذ الفعال وتقدير ما إذا كانت المقاييس مناسبة لتقويم الموضوع وبناء الاستنتاجات على أساسها، ولم يغفل الإطار المذكور الإشارة إلى مخاطر العملية والأهمية النسبية وقسم المخاطر إلى مخاطر ملازمة، ومخاطر رقابة، ومخاطر اكتشاف على نحو ما هو معروف في خدمة التدقيق، كما أشار الإطار الدولي إلى ضرورة جمع الأدلة الكافية والملائمة ليكون الاستنتاج مبيناً على أسس موضوعية، بالإضافة إلى ضرورة توثيق الأمور ذات الأهمية لدعم الاستنتاج الذي تم التوصل إليه في التقرير.

رابعاً: خدمات عدم التأكيد :

تزاول مهنة التدقيق (أو المحاسبة القانونية) بعض الخدمات التي تقع خارج نطاق خدمات التأكيد بصورة عامة، ومن أهم هذه الخدمات:

1 ـ إعداد الحسابات ومسك الدفاتر:

وهي عملية إنشائية أساسية تسهم في خلق القيمة الأساسية للمعلومات، وتمثل امتداداً من عهد مضى، حيث كان بعض المحاسبين يقدمون خدماتهم المحاسبية لرجال الأعمال من العاملين في التجارة أو الصناعة أو الخدمات الأخرى على اختلافها. فإذا لم تكن تلك الأعمال كافية لتعيين محاسب كموظف في المشروع، كان المشروع يلجأ إلى أحد منشآت التدقيق لمساعدته في إعداد حساباته؛ سواء كان ذلك يتم في المنشأة أو في المشروع الراغب في إعداد حساباته فإما أن تنقل المستندات إلى منشأة المحاسبة أم ينتقل أحد العاملين في المنشأة إلى محلات العميل ليطلع على المستندات ويقوم بتسجيلها ثم تلخيصها وإعداد القوائم المالية بناءً عليها. ولما كانت مثل هذه المعلومات غير خاضعة للمدقق بحكم القانون فإن تأدية هذه الخدمة من قبل المحاسب القانوني أو منشأة المحاسبة أو التدقيق لا يمثل تجاوزاً لأدبيات

السلوك المهني أو معايير التدقيق. وهذا يقتضي من المنشأة أن تبين أن طبيعة العمل الذي قامت بـه هـو محاسبة وليس تدقيق، حرصاً على استخدام القوائم المالية للعميل واستغلال اسم المنشـأة وكأنهـا قامـت بتدقيق القوائم المالية، وهذا يؤدي إلى تحميلها مسؤولية عمل لم تقم به. أما فـي حـال قيـام المحاسـب القانوني بأعمال تدقيق الحسابات فلا يجوز أن يقوم هو نفسه بإعداد الحسـابات، أي لا يجـوز أن يـدقق عملاً قام بإنجازه بنفسه وإلا تعرَّض استقلاله إلى التهديد. أي أن الذي يقوم بخدمة إعداد الحسابات غيـر الذي يقدم خدمة التأكيد على عدالة القوائم المالية التي تمثل هذه الحسابات.

2 ـ الخدمات الضريبية:

يقوم بعض المحاسبين القانونيين بتقديم البيانات الضريبية لبعض مكلفي ضريبة دخل الأرباح في العديـد من دول العالم، ولا تمثل هذه الخدمة خدمة تأكيد بل هـي إعـداد للبيـان الضـريبي بحسـب البيانـات والمستندات التي يقدمها المكلف؛ إذ إن الربح المحاسبي يختلف عـن الـربح الضـريبي مـع أن الـربح المحاسبي هو الأساس في إعداد البيان الضريبي والتوصل إلى الربح الضريبي الذي تحسـب الضـريبة على أساسه. أي أن المحاسب القانوني لا يقوم بإجراءات تدقيق ميدانية أو اطلاع علـى الحسـابات بمـا يضمن إعداد القوائم المالية بحسب معايير المحاسبة الدولية، بل إن إجراءاته كافةً تكـاد تكـون مكتبيـة، مستبعداً تلك النفقات التي تتعارض مع القوانين الضريبية أو التعليمات التنفيذية لتلك القوانين، مـا يـؤدي إلى زيادة الربح الضريبي عن الربح المحاسبي، وقد يسمح القانون الضريبي بتنـزيل بعض النفقـات أو استبعاد بعض الإيرادات من الربح المحاسبي، وهذا ما يجعل الربح الضريبي أقل من الـربح المحاسـبي، وقد نظم المعيار المحاسبي الدولي 12 قيود التسوية التي يقوم بها المحاسب المالي لهـذا الغـرض. مـا يجعل إعداد البيان الضريبي خدمة إعداد وليست خدمة تأكيـد، إذ إن المحاسـب القـانوني يعـد البيـان الضريبي ولا يتأكد المكلف من مصداقية إعداده. أما خدمة التأكيد فيقوم بها المراقب الضريبي أو المـدقق الضريبي أو مدقق الإيرادات العامة أو مراقب الدخل.

وقد نظمت قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسـبين IFAC الممارسة الضريبية في القسم 5 حين أشارت إلى أن المحاسب القانوني مخول بأن يقدم الوضع الأحسـن

للعميل أو صاحب العمل ضمن الكفاءة المهنية المناسبة، شريطة ألا يكون ذلك على حساب الأمانة أو الموضوعية وألا تتناقض مع نصوص القانون. كما أن على المحاسب القانوني أن يؤكد بأن البيان الضريبي يعد بناءً على المعلومات التي يقدمها المكلف.

وقد بينت المادة الخامسة من القسم الخامس المشار إليه بأن على المحاسب القانوني ألا يرتبط بعملية إعداد البيان الضريبي إذا توفر لديه سبب للاعتقاد بأن ذلك البيان:

أ ـ يحتوي على بيانات خاطئة أو مضلله.

ب ـ يحتوي على بيانات أو معلومات لم تبذل العناية اللازمة في أثناء إعدادها أو ليس لديه معرفة حقيقية بصدقها أو كذبها.

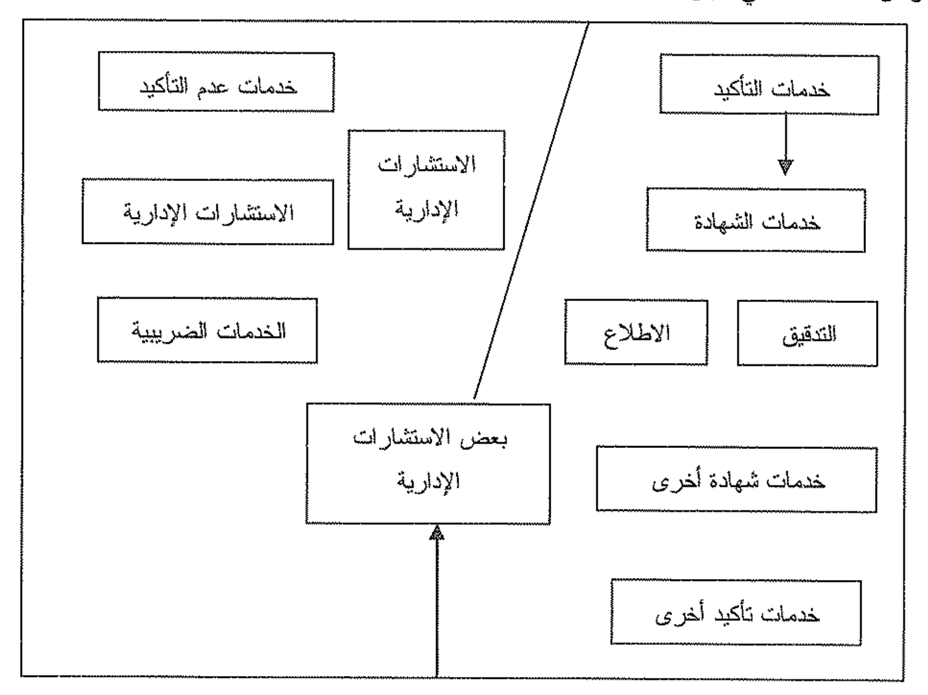
جـ ـ يحذف أو يخفي معلومات مطلوبة، ويؤدي هذا الحذف والإخفاء إلى تضليل السلطات الضريبية.

ولا شك في أن التوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها يمكن التحقق منه مكتبياً عن طريق السجلات والمستندات المؤيدة، أما عبارة «بشكل يغاير الحقيقة» فهو تحميل للمحاسب القانوني لمسؤوليات لا تتفق مع طبيعة الخدمة الضريبية التي لا تعني التأكيد، ولا تعني التدقيق التي يقوم بها المحاسب القانوني لبيان رأيه في عدالة الإفصاح في القوائم المالية التي لا ترقى بدورها إلى الحقيقة. لكن المحاسبين القانونيين بصورة عامة وقفوا عند حدود إعداد البيان الضريبي بناءً على المستندات التي يقدمها المكلف، وقد وضعوا في بياناتهم الضريبية عبارات تفيد تحديد مسؤولياتهم عند حدود البيانات والمستندات والدفاتر التي قدمها المكلف. وهذا معناه أن المهنة بقيت عند حدود خدمة الإعداد وليس خدمة التأكيد، كأن يذكر المحاسب القانوني: بحدود ما اطلعت عليه من البيانات المالية والقيود اليومية العامة والحسابات الختامية، فإن البيان المالي للمكلف مطابق لقيوده المحاسبية. أو أن يذكر وذلك كله في حدود الإيضاحات والأسس المحاسبية والملاحظات المبينة في التقرير. بالرغم من أن ذلك مخالف لأحكام القانون، وخاصة بالنسبة للمكلفين غير الخاضعين لتدقيق الحسابات قانوناً، إذ إن عدد الشركات المساهمة ما زال يمثل نسبة بسيطة من إجمالي المكلفين. ولا شك في أن تنفيذ أحكام هذا القانون من شأنه القيام بتدقيق الحسابات والتأكيد على عدالة القوائم المالية أولاً، ثم إعداد البيان الضريبي بعد ذلك،

وهذا ما يجعل إعداد البيان الضريبي ينطوي على نوعين من الخدمات الأولى تأكيدية والثانيـة إنشـائية، وهذا يخالف ما يجري عليه الحال في دول العالم الأخرى.

3 ـ الاستشارات الإدارية:

تلجأ الوحدة تحت التدقيق (المشروع) إلى منشأة التدقيق لحل الكثير من المشكلات التي تقابلهـا، كشـراء حواسيب، أو تصميم برنامج (IT) أو دراسات جدوى لمشروعات أو خطوط إنتاجية جديدة، أو دراسـات الأسواق، أو توقف المشروع كلياً أو جزئياً...إلخ إن ضخامة الإيرادات التـي تـأتي مـن الاستشـارات الإدارية دفعت بعض منشآت التدقيق إلى افتتاح قسم مستقل للاستشارات الإدارية يتخصـص فـي هـذه الاستشارات ولا يعمل بخدمات التأكيد وخاصة التدقيق، ما يضمن اسـتقلال المـدققين الـذين يقومـون بالتدقيق، ومع ذلك فإن الاستشارات الإدارية قد تؤدي إلى تحسين المعلومات المالية، مع أنها تنبـع مـن توصيات غير ملزمة تقدم للإدارة ما يجعلها تتفق مع خدمات التأكيد، ولعل هذا مـا دفـع قـانون SOX الذي صدر في الولايات المتحدة عام 2002 إلى منع الجمع بين التدقيق والخدمات الاستشـارية، ويمكـن عرض المخطط التالي لبيان العلاقة بين خدمات التأكيد وخدمات غير التأكيد:



أسئلة حول الفصل الأول

1 ــ يقال إن وظيفة الشهادة هي السبب الرئيسي لوجود مهنة المحاسبة القانونية. وماذا تعني الشهادة على القوائم المالية؟

2 ــ ما النوع الأكثر شيوعاً من عمليات الشهادة؟ ما الذي يتم التأكيد عليه أكثر الأحيان من قبل الإدارة بالنسبة لهذا النوع من العمليات؟

3 ــ الهدف الرئيسي من تقرير التدقيق وأهميته لشركة كبيرة لديها أوراق مالية مسجلة في البورصة؟ ولشركة عائلية صغيرة؟

4 ــ صف عدداً من المواقف التجارية التي يمكن أن تنشأ منها حاجة لتقرير من قبل محاسب قانوني مستقل فيما يتعلق بعدالة قوائم الشركة المالية.

5 ــ اشرح المقولة التالية: إحدى مساهمات المدقق المستقل هي إعطاء القوائم المالية المصداقية.

6 ــ تتضمن المخاطر الكلية للاستثمار في مشروع ما مخاطرة للعمل ومخاطرة المعلومات. قارن بين هذين النوعين من المخاطرة أي منهما تتأثر بشكل مباشر بالمدققين.

7 ــ قارن بين أهداف التدقيق في بدء القرن الماضي وأهداف التدقيق اليوم.

8 ــ ماذا يقيسُ التدقيق التشغيلي ؟ هل يتضمن التدقيق التشغيلي محاكمات غير موضوعية أكثر أو أقل من تدقيق الالتزام أو تدقيق القوائم المالية؟ اشرح لمن يوجه التقرير عادة بعد الانتهاء من التدقيق التشغيلي.

9 ــ فرق بين تدقيق الالتزام والتدقيق التشغيلي.

10 ــ هل يمكن تحقيق العدالة المستقلة؟ وهل مرغوب فيها للمدققين الداخليين بالمقارنة مع استقلالية منشأة المحاسبة القانونية؟ اشرح.

11 ــ تفكر شركة في إصدار سندات لمجموعة من المستثمرين والمطلوب:

أ ــ اشرح كيف يسهل التدقيق المستقل للقوائم المالية هذه الصفقة.

ب ــ صف الأثر المحتمل على الصفقة إذا قررت الشركة عدم اعتماد تدقيق مستقل لقوائمها المالية.

12 ــ قوّم المقولة التالية: (يجب على كل شركة صغيرة أو كبيرة أن تقوم بعملية تدقيق سنوية عن طريق منشآت محاسبية قانونية. حيث إن تجنب تكلفتها هو توفير غير حقيقي للتكلفة).

13 ــ إن المصلحة الشخصية لمقدم المعلومات المالية (سواء كان شخصاً أم شركة) غالباً ما تكون معاكسة مباشرة لمصلحة مستخدم المعلومات. المطلوب

1 ــ أعط مثالاً عن مثل هذه المصالح المتخالفة.

2 ــ ما الذي يمكن عمله للتعويض عن التميز الممكن الذي ينشأ من المصلحة الشخصية للفرد أو للشركة التي تقدم المعلومات.

14 ــ لقد تغير دور المدقق على مدى السنين وذلك استجابة للتغيرات في المؤسسات الاقتصادية والسياسية. وبالنتيجة فإن طبيعة التدقيق اليوم تختلف كثيراً عن الطريقة التي كانت تنفذ بها عام 1900.

صنف العبارات التالية ضمن مجموعتين:

(1) عبارات يمكن تطبيقها على عملية تدقيق نفذت عام 1900.

(2) عبارات يمكن تطبيقها على عملية تدقيق تنفذ اليوم.

أ ــ فحص كل العمليات المالية.

ب ــ تقويم الرقابة الداخلية.

جـ ــ انتباه المدقق يتركز على الميزانية.

د ــ التركيز على استخدام طرق المعاينة.

هـ ــ تحديد عدالة القوائم المالية.

و ــ إجراء التدقيق لمنع أو تحري الاحتيال من جانب كل الموظفين والمديرين.

ز ــ بيان التسجيل.

ح ــ عدالة العوائد المصرح عنها لكل سهم.

ط ــ تأثير الأسهم وجمهور المستثمرين على الاستعانة بالمدققين المستقلين.

ي ــ معايير التدقيق المقبولة عموماً.

ك ـــ المصرفيون والدائنون لقروض قصيرة الأجل كمستخدمين رئيسين لتقارير التدقيق.

ل ـــ الضغط للحصول على إفصاح أكبر.

م ـــ التدقيق للالتزام بالقوانين والأنظمة.

15 ـــ اختر الإجابة الأفضل لكل من البنود التالية وأعط أسباب اختيارك:

أ ـــ أي من هؤلاء عليه المسؤولية الأساسية عن عدالة التمثيل في القوائم المالية:

1 ـــ إدارة العميل.

2 ـــ المدقق المستقل.

3 ـــ لجنة التدقيق

4 ـــ الاتحاد الدولي للمحاسبين.

ب ـــ إن أهم منافع القيام بعملية تدقيق سنوية من قبل منشأة محاسبة قانونية هي:

1 ـــ توفير ضمان للمستثمرين والأشخاص الخارجيين الآخرين بأن القوائم المالية يعتمد عليها.

2 ـــ تمكين الموظفين والمديرين من تجنب المسؤولية الشخصية لأي بيانات غير صحيحة في القوائم المالية.

3 ـــ تحقيق متطلبات الوكالات الحكومية.

4 ـــ ضمان أن الأفعال غير القانونية، إن وجدت، سيتم الكشف عنها.

جـ ـــ أي من هذه المنظمات يختص بإصدار معايير الشهادة:

1 ـــ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

2 ـــ هيئة معايير المحاسبة الحكومية.

3 ـــ هيئة معايير المحاسبة المالية.

4 ـــ مكتب المحاسبة العام.

د ـــ التدقيق الحكومي غالباً ما يتضمن، إضافة لعمليات التدقيق للقوائم المالية، عمليات تدقيق للفعالية والكفاءة و:

1 ــ الكفاية.

2 ــ الدقة.

3 ــ التقويم.

4 ــ الالتزام.

هـ ــ يكون استقلال المدققين الداخليين أكبر بشكل عام عندما يرفعون التقارير بشكل مباشر لــ:

1 ــ معاون المدير المالي.

2 ــ مسؤول رقابة الشركة.

3 ــ لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.

4 ــ حملة أسهم الشركة.

وغالباً ما يكون هدف التدقيق التشغيلي تحديد فيما إذا كانت:

1 ــ الرقابة الداخلية للشركة تعمل بشكل مناسب كما هي مصممة.

2 ــ المعلومات التشغيلية في الشركة تتوافق مع معايير التدقيق الحكومي المقبولة عموماً.

3 ــ القوائم المالية للشركة تظهر نتائج العمليات بشكل عادل.

4 ــ وحدات عمل محددة في الشركة تعمل بكفاءة وفعالية.

الفصل الثاني: المعايير والقواعد المهنية لتدقيق الحسابات

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1 ـ معايير التدقيق المقبولة عموماً.

2 ـ معايير التدقيق الدولية.

3 ـ الحاجة إلى وجود دليل للسلوك المهني.

4 ـ دليل السلوك المهني الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

5 ـ دليل السلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي.

الفصل الثاني المعايير والقواعد المهنية لتدقيق الحسابات

تمهيد:

بعد حصول مجد على شهادة البكالوريوس في اختصاص المحاسبة، وممارسته أعمالاً محاسبية رئيسية، أو عمله لدى إحدى منشآت أو مكاتب المحاسبة القانونية لعدد من السنوات، صار له أن يتقدم بطلب للحصول على شهادة محاسب قانوني، وبعد دراسة طلبه المعزز بالمستندات المطلوبة، بدأ بالاستعداد لخوض امتحان لنيل شهادة محاسب قانوني، وبطبيعة الحال، كان هذا الامتحان أكثر تقدماً من المواد التي تعلمها أثناء دراسته الجامعية، فهو الآن بحاجة إلى معلومات متقدمة ومعاصرة تمكنه من ممارسة المهنة بنجاح. فهو ليس موظفاً في الدولة يتقاضى راتبه في نهاية الشهر مهما تغيرت الظروف، بل هو مهني سيعمل في سوق المحاسبة القانونية المبني على المنافسة التامة بين المحاسبين القانونيين، هذه المنافسة التي تعمل في إطار من أدبيات السلوك المهني، ضمن مخاطر معينة ليس أقلها خطر المقاضاة أو المساءلة القانونية، في مجتمع يتوقع المزيد من خدمات المحاسبين القانونيون لتوفير مصداقية أكبر تفسر القيمة المضافة التي يقدمها المحاسبون القانونيين إلى المجتمع. ولاسيّما أن مجداً لم يتمكن من استلام شهادة المحاسب القانوني إلا بعد أن أدى اليمين القانونية أمام رئيس محكمة البداية المدنية، وقد سمع مؤخراً كيف تعرضت أكبر منشأة دولية للمحاسبة القانونية Arther Andersen للتصفية واختفت تماماً من السوق على أثر فضيحة ENRON وهي أكبر شركة لتوزيعات المشتقات النفطية في العالم، وتبين أن ENRON قد نشرت معلومات مضللة أهمها بعض التزامات الشركات التابعة.

أولاً – المنظمات المهنية :

بينا في الفصل السابق أن تدقيق القوائم المالية التاريخية، تعد أهم خدمات التأكيد التي يقوم بها المحاسبون القانونيون، وخاصة أن دول العالم كافةً تشترط هذه الخدمة التي يعبر عنها على شكل تقرير يرفق بالقوائم المالية، هذا التقرير الذي يقدم قيمة مضافة للقوائم المالية، ويسمح بتداول الأسهم والسندات المتعلقة بالشركة المصدرة للقوائم المالية التاريخية.

وإن المحاسب القانوني أو المدقق الذي يصدر هذا التقرير يمارس عمله بشكل مهني مستقل وليس موظفاً في أجهزة الرقابة الحكومية.

وإن أهمية التقرير الذي يضعه المحاسب القانوني واعتماد الأطراف الأخرى عليه في اتخـــاذ قراراتهـــا، يجعل هذا المحاسب القانوني عرضة للمساءلة القانونية فيما إذا كان التقرير مسوغاً لقوائم ماليـــة مضـــلله اعتمدتها الأطراف الأخرى كالمساهمين أو البنوك، وكثيراً ما حكم على المحاســب القــانوني مـــن قبـــل المحاكم، ولاسيّما في أزمة الكساد الكبير التي حلت بالاقتصاد العالمي في الثلاثينات من القـــرن الماضـــي وأدت إلى محاولة إدارة الشركات الحصول على قروض لدفع ديونها أو شراء آلات أحدث تمكنهـــا مـــن درء الإفلاس المحيط بها. وحين تحصل الإدارة على المال لكنها تفشل في منع الإفلاس يقوم البنك برفـــع الدعوى على المحاسب القانوني لمحاولة تحصيل ما يمكن من تعويض مقابل ما أصاب البنك من ضـــرر، وهذا ما جعل المحاسبين القانونيين يبادرون إلى الانضمام إلى المنظمات المهنية التي كانت مبعثـــرة هنـــا وهناك في المدن الكبرى التي توجد فيها الشركات المساهمة، هذه المنظمات المهنية المبعثرة التي أخـــذت تنضم إلى بعضها البعض لتشكل منظمات أكبر كالمحاسبين المجازين في إنجلترا وويلـــز التـــي وحـــدت المحاسبين العاملين في هذين الإقليمين داخل المملكة المتحدة UK هذه المنظمة التي كان لهـــا دور مهـــم في النصف الأول من القرن الماضي من حيث محاولة توحيد مبادئ المحاسبة وتحسين الـــوعي المهنـــي بين المحاسبين القانونيين، وقد كان هذا طبيعياً في ظل التقدم الصناعي الذي شهدته المملكة المتحـــدة فـــي أعقاب الثورة الصناعية التي انبثق عنها نشوء الشركات المساهمة ونشوء تدقيق الحسابات بوصفه خدمـــة رافقت نشوء هذه الشركات وتابعت تطورها.

إلا أن النضج الاقتصادي الذي شهده الاقتصاد الأمريكي خـــلال القـــرن العشـــرين وتوســـع الشـــركات المساهمة ووجود سوق مالية منظمة من خلال قانون 1933 وقانون 1934 بهدف إعطاء لجنة البورصـــة SEC صلاحيات رقابية واسعة لحماية الاستثمار والسعي لتطويره أدى كـــل ذلـــك إلـــى جعـــل مجمـــع المحاسبين الأمريكيين AICPA هو المنظمة المهنية الأقوى في كافة أنحـــاء العـــالم، إذ مـــارس تنظـــيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية ورافق الاستثمارات الأمريكية الضخمة التي أدّتْ دوراً خلاقـــاً مـــن خلال إعادة إعمار أوربة واليابان بعد الحرب العالمية الثانية، كما رافق النفوذ الأمريكـــي الكبيـــر علـــى المؤسسات المالية الدولية كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

ولما كانت المبادئ المحاسبية (معايير المحاسبة) هي الأساس الذي تقاس عليه عدالة الإفصاح في القوائم المالية، وهو المعيار الذي يحكم على المحاسب القانوني من خلاله، فقد أدّى مجمع المحاسبين القانونيين دوراً فعالاً في صياغة هذه المبادئ المحاسبية وقد كان ذلك من خلال لجنة الإجراءات التي شكلت في الثلاثينات من القرن الماضي والتي وضعت العديد من النشرات المتعلقة بمبادئ المحاسبة، ثم حل محل هذه اللجنة هيئة مبادئ المحاسبة APB في 1959 ثم أصبح المجمع عضواً فعالاً في هيئة معايير المحاسبة المالية في 1973 هذه الهيئة التي أصبحت هي المخولة بإصدار معايير المحاسبة المالية في أمريكا حتى الآن.

أما في مجال التدقيق فقد وضع المجمع معايير لتدقيق الحسابات وهي المتعلقة بالقوائم المالية المنشورة، كما أصدر معايير أخرى تتعلق بإعداد القوائم المالية أو الاطلاع عليها، ومعايير تتعلق بالخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة ومعايير للخدمات الضريبية. كما قام المجمع بإدارة برامج متواصلة للبحث العلمي والتعليم المهني المستمر، وأدّى دوراً كبيراً في تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في العالم. وقد أسند المجمع إلى هيئة معايير التدقيق ASB مهمة إصدار بيانات تتعلق بهذه المعايير SAS إذ تتولى هذه الهيئة مهمة تجديد هذه المعايير ومعالجة المشكلات التي تواجه تطبيقها من الناحية العملية.

ثانياً ــ معايير التدقيق المتعارف عليها: Generally Accepted Auditing Standards

أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) في عام 1939 تسعة معايير للتدقيق أضاف إليها معياراً عاشراً في عام 1954 تحت اسم معايير التدقيق المقبولة عموماً (GAAS)، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات تغطي الأولى المعايير الشخصية التي يجب أن تتوافر في الشخص حتى يتمكن من القيام بخدمات التدقيق طبقاً لمستويات الجودة المطلوبة، أما المجموعة الثانية ارتبطت بالعمل الميداني التي يجب أن يلتزم بها المدققون عند أدائهم لخدمات التدقيق، أما المجموعة الثالثة فتغطي متطلبات إبداء الرأي وكتابة التقرير عن القوائم المالية الخاضعة للتدقيق ولذلك سوف نعرض فيما يلي هذه المعايير مقسمة إلى تلك المجموعات الثلاث الرئيسة.

أ ـ المعايير العامة أو الشخصية: Standards General

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق ، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بوساطة أشخاص مؤهلين. وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعدّ شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة. ويندرج تحتها المعايير التالية:

1. يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملي في مجال خدمات التدقيق.
2. يجب على المدقق أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.
3. يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقرير التدقيق.

ب ـ معايير العمل الميداني: Standards of Field Work

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بوساطة إجراءات التدقيق المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات. وتحتوي على ثلاثة معايير هي:

1. يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين. إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة.
2. يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق.
3. يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق.

ج ـ معايير إبداء الرأي (التقرير): **Standards Of Reporting**

هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المدقق عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث إنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي. ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمدقق الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة. ويندرج تحتها أربعة معايير هي:

1. يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP.
2. يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمدقق ،قد اختلفت عن المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.
3. يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات كافة التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك.
4. يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة.

وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص الخدمة التي يقوم بها المدقق وطبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

إن معايير التدقيق بالشكل الذي عرضناه والتي أصدرها مجمع المحاسبين الأمريكيين تتصف بالعمومية في معانيها، ولذلك فإنها تمثل الإطار العام الذي يوضح الأساسيات التي يجب أن تتوافر في المدقق وفي خطوات العمل الميداني وفي تقرير إبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق. وإن تعرض هذه المعايير للمفاهيم الأساسية التي تحكم الأداء المهني في هذا المجال دون التدخل في التفصيلات قد جعل لها قبولاً عاماً على المستوى الدولي، وأصبح متعارفاً عليها بين جمهور المدققين الممتهنين لما تتميز به من مرونة تسمح لهم باختيار إجراءات التدقيق الملائمة وتطبيقها والتي تتفق مع ظروف كل ارتباط.

وفي العام 2009 قامت هيئة معايير التدقيق (Auditing Standards Board) التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكية بتطوير مبادئ أساسية تحكم عملية التدقيق وقد قسمت هذه المبادئ إلى أقسام ثلاثة هي:

- مبادئ المسؤولية.
- مبادئ الإنجاز.
- مبادئ التقرير.

وقد استهدفت أهداف التدقيق وقد تم تدعيمها ببيانات صدرت عن مجمع المحاسبين الأمريكية SAS، ونتناول في الصفحات التالية شرحا لكل مجموعة من هذه المجموعات الثلاث.

أولا : مبادئ المسؤولية

وترتبط هذه المبادئ بنزاهة الأشخاص و مؤهلاتهم المهنية وفق ما يلي:

1- التمتع بالتأهيل المناسب والقابلية لإنجاز التدقيق.

2- تطبيق المتطلبات والأخلاقية المناسبة.

3- التحلي بالشك المهني، والتساؤل عن الأحكام المهنية خلال تخطيط التدقيق وإنجازه.

ولعلنا نتطرق إلى مبادئ المسؤولية بحسب ارتباطها بمراحل التدقيق الخمسة التالية:

1- الحصول على ارتباط التدقيق أو المحافظة على ارتباط سابق.

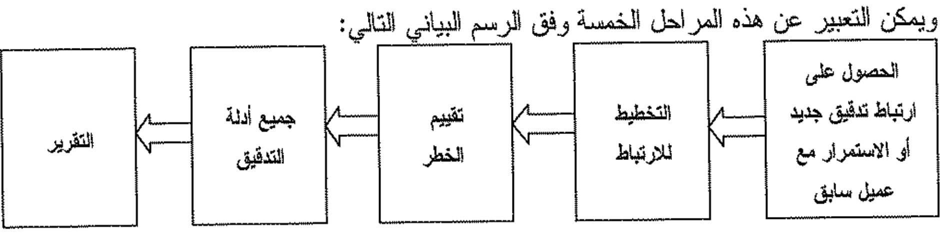
2- تخطيط الارتباط.

3- تقييم الخطر.

4- أدلة التدقيق.

5- التقرير.

ويمكن التعبير عن هذه المراحل الخمسة وفق الرسم البياني التالي:



1- الحصول على ارتباط التدقيق جديد أو الاستمرار مع الارتباط السابق:

معظم قضايا المسؤولية يتم استعراضها قبل قبول عميل جديد أو قبل الاستمرار مع عميل التدقيق سابق، و يلعب الشكل المهني والأحكام المهنية دورا حاسما أثناء اتخاذ قرار الارتباط هذا.

1- 1 التأهيل والقابلية:

يبدأ التأهيل والقابلية من خلال تعلم المحاسبة لأن المدقق يعد شيخا للمحاسبة وهو خبير في معايير المحاسبة المهنية، والتقرير المالية والتدقيق ،لذا يعد الحصول على درجة جامعية اختصاص محاسبة حدا أدنى لابد من توفره في المرشح لمزاولة التدقيق، حيث يتم استكمال هذا الحد الأدنى عن طريق تعلم مواد أخرى كالتدقيق والضرائب ومعايير التقارير المالية في الولايات المتحدة للحصول على شهادة محاسب قانوني CPA، وكذلك تطلب القانون 44 الصادر في سورية عام 2009 شهادة البكالوريوس اختصاص محاسبة من الجامعات السورية أو ما يعادلها على أن يتقدم المرشح إلى الامتحان بعقد سنويا يتناول معايير التقارير المالية الدولية ومعايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى التشريعات الضريبية وغيرها من التشريعات والأنظمة ذات العلاقة بممارسة المهنية في سورية، بحيث يحصل الخريج على شهادة محاسب قانوني إذا نجح في هذا الامتحان.

إلا أن الحصول على هذه الشهادة لا تكفي لوحدها لممارسة التدقيق وتوقيع التقارير التي تبين الرأي بعدالة والإفصاح في القوائم المالية، بل لابد من الحصول على خبرة عملية والممارسة في إحدى منشآت التدقيق لفترة من الزمن قبل الوصول إلى درجة مدقق وقد ربط القانون 33 الآنف الذكر سنوات الخبرة بطبيعة المنشأة التي يحق للمحاسب القانوني تدقيقها كالمشروع الفردي أو الشركة التضامن فالشركة المساهمة المحدودة أو الشركة المساهمة العامة.

1- 2 الاستقلال والعناية الواجبة:

تتطلب مبادئ المسؤولية من المدققين الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي من حيث المحافظة على الاستقلال في الموقف العقلي الذي يتمثل في عدم التحيز لأي طرف من الأطراف ذات المصلحة في القوائم المالية أو غيرها من المعلومات التي يتم تدقيقها، ويشار إلى هذا الموقف العقلي غير المتحيز بأنه

الاستقلال في الحقائق، هذا الاستقلال يسمح للمدققين بتكوين رأيا في القوائم المالية للشخصية المعنوية الخاضعة للتدقيق دون التأثر بأي ضغوط من مصلحتها تكوين رأي المدقق إلا أن المهم بالنسبة للمدققين أن يكونوا غير متحيزين في الواقع بالإضافة إلى ضرورة ظهورهم بمظهر مستقل، ما لا يثير شكوك أي طرف بأن المدقق قد يكون غير مستقل.

وقد تعرض مفهوم الاستقلال للتطوير من خلال محاولات متعددة لتحديد الأعمال التي لا يجوز للمدققين مزاولتها من أجل الحفاظ علي استقلالهم، وقد وضعت قيود من هذا القبيل من خلال قانون SOX الصادر عام 2002 في الولايات المتحدة منها منع منشأة التدقيق من تقديم خدمات ضريبية أو استشارية للعميل الذي تقوم بالتدقيق حساباته إلا بموافقة مسبقة من لجنة التدقيق الذي تضم أعضاء غير متفرغين من مجلس الإدارة.

وبالرغم من الجدل الذي يثور حول الاستقلال فإن قضيتين أساسيتين متفق عليهما في هذا الصدد وهما:

الأولى: عدم وجود مصالح مالية للمدقق في الشركة التي يقوم بتدقيقها أو امتلاك أسهم في الشركة أو الحصول على قروض منها في حدود الأهمية النسبية.

الثانية: هي المشاركة بقرارات تخضع للتدقيق من قبل المدقق فيما بعد.

ولا يقل أهمية عن ذلك دراسة مدى توافر العناية الواجبة التي يقوم بها مدقق آخر في ظل ظروف مشابهة، ما يمكن المدقق من تحقيق الأهداف المرجوة طالما توفرت لديه الإمكانات المهنية على أن يبذل العناية التي يبذلها مدقق حصيف له الخبرة الكافية وقد وضع الخطة اللازمة وعين العدد الكافي من المساعدين.

1- 3 الشك المهني والأحكام المهنية:

إن الشك المهني والأحكام المهنية هي مسؤولية ضرورية للمدققين خلال عملية التدقيق بكاملها، ويمكن تعريف الشك المهني على أنه الحالة العقلية التي تتصف بالتساؤلات المناسبة والتمعن بأدلة التدقيق من خلال:

1-3-1- الأدلة المتعارضة التي يتم الحصول عليها من خلال إجراءات مختلفة.

1-3-2- قابلية تصديق الأدلة المستندية.

1-3-3- قابلية تصديق المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة أو أولئك المسؤولية عن الحوكمة في الشخصية المعنوية (كلجنة التدقيق).

أما الحكم المهني فهو تطبيق الخبرات السابقة التي يحصل عليها المدقق بالإضافة إلى التدريب، والمعرفة في اتخاذ القرارات المختلفة التي قد تواجه المدقق أثناء مراحل التدقيق، وتتعلق الأحكام المهنية بالأدلة التي يتم الحصول عليها أثناء التدقيق والاستنتاجات التي تبنى على هذه الأدلة، أي أن الأحكام المهنية مطلوبة في مرحلة جمع أدلة الإثبات وتقويمها وبناء النتائج على أساسها.

وبالإضافة إلى الأحكام المهنية التي على المدقق اتخاذها عليه توثيق كيفية اتخاذه لهذه الأحكام ما يمكن مدقق آخر على صلة بهذا الموضوع من تفهم تلك الأحكام المهنية التي اتخذها المدقق والنتائج التي بينت على أساسها.

ولابد من الإشارة إلى أن المدقق ليس ضامناً لعدالة الإفصاح في القوائم المالية. بل يقدم تأكيداً معقولاً حولها بالاستناد إلى الإجراءات التي يقوم بها، بعد أخذ المخاطر التي تؤدي إلى التضليل الجوهري في القوائم المالية، إذ ليس من المعقول أن يقدم المدقق تأكيداً مطلقاً حول عدالة الإفصاح في القوائم المالية للأسباب التالية:

أ- قد يرتكب فريق التدقيق خطأ أو يفسر الأحداث بشكل خاطئ بالرغم من بذلهم العناية اللازمة التي قد تخرجهم من دائرة التقصير.

ب- إن طبيعة التقارير المالية تجعلها تتأثر بأحكام الإدارة التي أنجزتها أو تقديراتها كطرق الاستهلاك أو طرق صرف المخزون السلعي أو تقدير العمر الإنتاجي للأصل.

ج- إن طبيعة إجراءات التدقيق تجعلها بعيدة عن الوصول إلى كشف التضليل في القوائم المالية في كثير من الأحيان.

د- إن حجم العمليات المالية التي تتمثل في القوائم المالية التي يقوم المدقق ببيان رأيه بعدالتها، يجعل المدقق يكتفي بعينات من تلك العمليات أو الأرصدة ما يجعل إحاطة المدقق بكامل العمليات هدفاً بعيد المنال.

2- مرحلة التخطيط والإشراف:

بعد الحصول على ارتباط جديد للقيام بالتدقيق أو الاستمرار بارتباط سابق، تأتي المرحلة الثانية الخاصة بالتخطيط والإشراف، من خلال:

1-إعداد خطة التدقيق والإشراف.

2-الحصول على معرفة بعمل العميل.

3- التعامل مع الاختلاف بالرأي داخل منشأة التدقيق. ويستحسن أن تكون الخطة مكتوبة وتتضمن سلسلة من الإجراءات تؤدي إلى جمع أدلة كافية للإثبات ما يمكن المدقق من بيان رأيه في القوائم المالية، كما يستحسن أن تتضمن برنامج عمل تفصيلي يبين الإجراءات التي يجب تنفيذها.

وعلى المدققين أن يفهموا أعمال العميل وصناعته، ما يساعدهم في تحديد المجالات التي تحتاج إلى اهتمام خاص (كمجالات الغش والخطأ) وتقييم منطقية التقديرات المحاسبية التي تعتمدها الإدارة، بالإضافة إلى تقييم ردود الإدارة على أسئلة المدققين واستفساراتهم، واتخاذ أحكام حول ملائمة خيارات الإدارة من ضمن البدائل المتاحة في المعايير المحاسبية.

وقد يختلف المدققون حول طبيعة الإجراءات التي يجب اعتمادها، أو حول تفسيرهم لبعض الأحداث أو المواقف المتخذة من قبل إدارة العميل، عندها لابد من العودة إلى مستوى إداري أعلى في منشاة التدقيق لحل الخلاف واتخاذ قرار مناسب شريطة توثيق كافة الالتباسات.

وإن الحصول على الارتباط قبل نهاية السنة المالية للعميل يتيح للمدققين لتصميم خطة مناسبة، وقد يتمكن المدققون من إنهاء جزء من العمل قبل انتهاء العام المالي، ما يمكن المدققون من انجاز عملهم في الوقت المناسب.

ولا يغيب عن بال المدققين تركيزهم على الأهمية النسبية أو المادية (Materiality) التي يمكن ترجمتها على أنها القضايا المهمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية ، والقيمة التي تؤثر في قرارات المستثمرين أو المقرضين عند اطلاعهم على القوائم المالية للشخصية المعنوية قيد التدقيق بحيث تتفاوت الأهمية بين شخصية معنوية وأخرى، ففي شركة تربح بلايين من الليرات فإن مبلغ 1000 ليرة يعد تافها، وقد يرتفع سقف الأهمية ليزيد عن مليون ليرة.

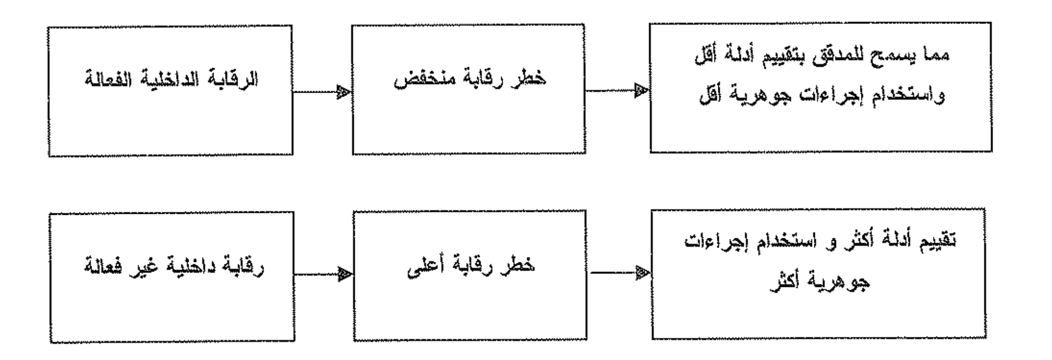
وتؤخذ الأهمية النسبية في الاعتبار في مرحلة التخطيط وفي مرحلة التنفيذ وقياس التضليل في القوائم المالية، إذ أن المدققين غير مسئولين عن الحماية من التضليل إذا لم يكن مهما نسبيا، وهو يعتمد على أحكام المدققين الشخصية إلى حد بعيد.

3- تقييم الخطر:

تتطلب عملية تقييم الخطر فهماً للعميل وبيئة عمله، وخاصة الرقابة الداخلية التي تعمل من خلال نظم المعلومات المحاسبية التي تنتج القوائم المالية في نهاية المطاف، ويمكن تعريف الرقابة الداخلية ببساطة على أنها القدرة على منع الغش والخطأ أو الوقاية منها وإجراء التصحيح في الوقت المناسب، وبعبارة أخرى إن وجود رقابة داخلية فعالة تخفض من إمكانية الغش أو الخطأ في الحسابات، ويقدم هذا الفهم أساسا لعمل المدققين لدى تقييم خطر التضليل الهام أو الجوهري، الذي يمثل تظافراً بين الخطر الملازم وخطر الرقابة (الذي يمثل احتمال التضليل الهام بسبب الغش أو الخطأ وعدم منعه أو الحماية منه في الوقت المناسب من خلال الرقابة الداخلية)، وإن الهدف الأساسي لتقييم خطر التضليل الجوهري هو مساعدة المدققين في تحديد طبيعة الإجراءات الضرورية لجمع أدلة الإثبات حول عدالة الإفصاح في القوائم المالية للوحدة المحاسبية، وتوقيت هذه الإجراءات ومداها، وإن عملية تقييم الخطر تفترض قضيتين أساسيتين:

3-1- إن الرقابة الداخلية الفعالة تخفض خطر الرقابة، وتجعل المدققين يعتمدون على أساس معقول لتخفيض الإجراءات الإضافية.

3-2- إن الرقابة الداخلية غير الفعالة تؤدي إلى زيادة خطر الرقابة، ما يؤدي إلى زيادة إجراءات التدقيق الإضافية، ولما كانت الإجراءات الإضافية تستخدم للحصول على أدلة تتعلق بعدالة الأرصدة المحاسبية جرت العادة على الإشارة إلى هذه الإجراءات على أنها الإجراءات الجوهرية Substantive Procedures أو الأساسية ويمكن التعبير عن ذلك من خلال الإيضاح التالي:



وقد تطلب المعيار 5 الصادر عن PCOABعلى الرقابة الداخلية وطلب من المدقق إعداد تقرير مستقل حول فعاليتها أو إضافة فقرة خاصة بالرقابة الداخلية في التقرير الخاص بالقوائم المالية.

4- أدلة التدقيق Audit Evidence:

عرفت هيئة معايير التدقيق ASB أدلة الإثبات على أنها كافة المعلومات المستخدمة من قبل المدققين للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها رأي التدقيق، وتشمل أدلة الإثبات كافة البيانات المحاسبية والمعلومات المتاحة الأخرى، مثل محاضر الاجتماعات والمصادقات من الأطراف الأخرى، والفواتير، وتقرير المحللين وكافة المعلومات الأخرى التي تسمح للمدققين الوصول الى استنتاجات شرعية ومنطقية، وإن الطرق التي يستخدمها المدققون لتقييم أدلة الإثبات يشار إليها على أنها إجراءات جوهرية substantive procedures، إذا يقتضي مبدأ الأداء قيام المدققين بجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، ولكي تكون ملائمة يجب أن تكون أدلة الإثبات على علاقة بالموضوع المراد إثباته وقابلة للتصديق، وإن العلاقة بالموضوع تشير إلى طبيعة المعلومات المتوفرة بأدلة يعتمدها المدقق، فعندما يطلب المدقق إرسال مصادقات إلى المدنين فإن الإجابة عليها تفيد بأن المبيعات قد حدثت لكنها لا تقدم دليلا على قابلية التحصيل.

أما قابلية التصديق Reliability فتشير إلى مستوى الثقة التي يعتمده المدقق بالنسبة لأدلة الإثبات، وكلما كانت أدلة الإثبات من النوعية الجيدة كلما كانت أكثر قابلية للتصديق، وتتعزز قابلية التصديق في ظل العوامل التالية:

1) جمع الأدلة مباشرة من قبل المدقق وليس بطريقة غير مباشرة عن طريق مصادر أخرى.
2) تجمع من خارج الشخصية المعنوية وليس من داخلها.
3) من خلال رقابة داخلية فعالة تضفي مصداقية على المستندات الداخلية.

وفي معظم الحالات يقوم المدقق بجمع أنواع مختلفة من أدلة الإثبات لتدعيم رأيه في القوائم المالية، بل إن وجود تنوع من الأدلة هو اتجاه إيجابي، ولما كانت الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية، فإن البدء من موظفي الإدارة الذين شاركوا بإعداد هذه القوائم المالية، قد يكون نقطة البداية في رحلة جمع أدلة الإثبات، حيث يتم الانطلاق من هذه النقطة لجمع أدلة أكثر قوة من مصادر أخرى، وقد يوازن المدقق بين تكلفة الوصول إلى أدلة أقوى وأهمية هذه الأدلة ليتخذ أحكاما مهنية وتتلاءم مع ظروف الحال.

وبينما تتجه ملائمة الدليل إلى نوعيته، فإن كفاية الأدلة تتجه إلى كميتها وتعددها ومدى قدرتها على إقناع المدقق لتشكيل رأيه عن القوائم المالية، إذ لا توجد مقاييس مهنية قاطعة حول كمية الأدلة الكافية بل تترك هي الأخرى إلى أحكام المدققين المهنية، التي تكفي لإقناعه وتشكل أساسا لإقناع غيره من المدققين عند الحاجة، حيث ينظر إلى كفاية أدلة الإثبات من خلال قوانين الاحتمالات التي تتيح استخدام المعاينات الإحصائية في المشروعات الكبيرة.

ولعل الملائمة وكفاية الأدلة تهدف إلى معالجة خطر الاكتشاف الذي يمثل بفشل إجراءات فريق التدقيق في تأمين الحماية من التضليل الجوهري، فكلما كانت الأدلة ذات نوعية أكثر ملائمة وذات كمية كافية ومقنعة كلما مثلت تخفيضا جوهريا لخطر الاكتشاف.

5- مبدأ التقرير:

الهدف النهائي للمدققين المستقلين إعطاء تقرير عن التدقيق، يعتمد على أدلة الإثبات التي تم جمعها، ويبين المدققون في التقرير رأيهم طبقا لأدلة الإثبات وما تشير إليه إمكانية التعبير عن الرأي مكتوبا، ويشير التقرير عادة إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمعايير المحاسبة الدولية.

ولعل الرأي الأكثر شيوعا هو الرأي غير المتحفظ والذي يعني أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية في حدود الأهمية النسبية وهو رأي يريح كافة الأطراف

المستفيدة من القوائم المالية وأولها الإدارة الذي يعني العرض العادل إبراء لذمتها خلال العام المنصرم.
والرأي المتطرف الآخر المناقض للرأي غير المتحفظ هو الرأي السلبي والذي يشير إلى أن القوائم المالية لا تعرض بعدالة بحسب معايير المحاسبة الدولية.
وقد يكون الرأي متحفظا كأن يقال فيما عدا ما يتعلق بعقود الإيجار فإن القوائم المالية تعرض بعدالة...
وقد يكون التحفظ مرتبطا بالمجال كعدم قدرة المدقق على حضور الجرد مثلا.
إلا أن المدقق قد يختار عدم إبداء الرأي إذا كانت القيود على عمله كبيرة ما يجعله غير قادر على تقييم عدالة الإفصاح و إبداء رأي مسؤول على أنه ثمة قضيتان ذات تأثير فعال في مبدأ المسؤولية ونموذج الرأي على النحو التالي:

القضية	الأثر على عمل المدقق	الأثر على المسؤولية	نموذج الرأي
1) القيود على عمل المدقق	تعديل صياغة التقرير لتحديد طبيعة القيود	تعديل صياغة التقرير لتحديد المعلومات التي تستبعد المسؤولية	تقرير برأي متحفظ أو تنصل من إبداء الرأي
2) عدم تطبيق معايير المحاسبة الدولية	تعديل الصياغة غير ضروري	تعديل الصياغة غير ضروري	رأي متحفظ أو رأي سلبي

ثالثاً : معايير التصديق Attestation Standards

يعد التدقيق أحد أنواع التصديق، حيث تمثل معايير التصديق مجموعة عامة من المعايير تهدف إلى توجيه عملية التصديق في مجالات أخرى غير التدقيق الخاص بالقوائم المالية (نظرا لاعتماده على مبادئ و معايير خاصة به)، ولما كانت خدمات التأكيد متطورة باستمرار فلا توجد معايير خاصة بخدمات التأكيد (غير التدقيق).
إلا أن معايير التصديق قد صدرت بعد فترة طويلة من صدور معايير التدقيق وكانت مستقاة منها إلى حد بعيد.

فبينما تتطلب مبادئ التدقيق أن يكون المدقق ملما بالمحاسبة والتدقيق، نجد أن معايير التصديق تتطلب ممن يقدم هذه الخدمة أن يكون ملما بالتباسات الموضوع الذي سيصادق عليه أو يشهد بصحته، إذ أن موضوعات التصديق كثيرة ومتعددة ما يجعل الاعتماد على الأهمية النسبية غير وارد بالمقارنة مع التدقيق، ونعرض فيما يلي أهم مبادئ ومعايير التصديق:

المبادئ	المعايير
إن المدقق مسؤول عن الحصول على تأهيل ملائم وإمكانيات لإنجاز التدقيق.	1-على الممارس أن يمتلك تأهيلا فنيا وقدرة على إنجاز ارتباط التصديق. 2-على الممارس أن يمتلك معرفة في الموضوع الذي سيصادق عليه. 3-على الممارس أن يستند إلى أسباب تحمله على الاعتقاد بأن القضية التي سيصادق عليها تقاس بمعايير ملائمة للمستخدمين.
على المدقق أن يكون مسؤولا عن تطبيق المتطلبات الأخلاقية	4-يجب على الممارس أن يتمتع باستقلال في المواقف العقلية في القضايا المتعلقة بارتباط التصديق كافة.
على المدقق أن يتحلى بالشك المهني ويتساءل عن الأحكام المهنية من خلال تخطيط و تنفيذ التدقيق.	5-يجب أن يبذل الممارس العناية اللازمة في تخطيط وإنجاز الارتباط وإعداد التقرير.
للحصول على تأكيد معقول يخطط المدقق العمل ويشرف على المساعدين.	معايير العمل الميداني 1)على الممارس أن يخطط و يشرف على المساعدين.
للحصول على تأكيد معقول، يحدد المدقق حدود مناسبة للأهمية النسبية خلال التدقيق.	بالاعتماد على القضية المراد تصديقها قد لا تكون الأهمية النسبية مطلوبة في ارتباط التصديق.
للحصول على تأكيد معقول يحدد المدقق ويقيم خطر التضليل الجوهري، سواء كان عائداً للخطأ أو للغش بالاعتماد على فهم الوحدة المحاسبية وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية.	قد يكون تقييم خطر التضليل مطلوبا في ارتباط الاعتماد

يحصل المدقق على أدلة كافية وملائمة حول وجود التضليل الجوهري العائد للغش أو الخطأ من خلال تصميم وتنفيذ الردود على الخطر الذي تم تقييمه.	2) على الممارس أن يحصل على أدلة كافية لتقديم أساس معقول للاستنتاج الظاهر في التقرير.
بناء على تقييم أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها يعبر المدقق عن رأيه بناء على النتائج التي توصل إليها أو تبين أنه غير قادر على إبداء الرأي من خلال تقرير مكتوب ويركز رأي المدقق عما إذا كانت القوائم المالية أعدت بالنسبة للقضايا الجوهرية بحسب معايير التقارير المالية الدولية.	1) على الممارس أن يحدد القضية أو الموضوع المطلوب تصديقه وطبيعة الارتباط المقرر عنه.
	2) يقرر الممارس عن النتائج التي توصل إليها حول القضية المطلوب تصديقها في ضوء المعايير التي تم قياسها عليها و التقرير عن النتائج.
	3) يبين الممارس كافة تحفظاته حول الارتباط، والآراء التي يفتقدها في التقرير.
	4) يبين الممارس أن التقرير يهدف إلى المعلومات التي تستخدم من قبل الأطراف المحددة فحسب.

رابعاً: معايير التدقيق الدولية:

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تطبيق البيانات المالية وعند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة، والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالمياً، وتحتوي على المبادئ والإجراءات الجوهري، وكذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى، وتصدر هذه المعايير عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC)، ويراعى عند صدور هذه المعايير ما يلي:

- أنه مادامت معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة الى أخرى فإنه من المهم لصدور معايير التدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات و محاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى، أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا.

- إن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم موازنة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى.

- عدم إعطاء أولوية في التطبيق عندما تتعارض مع المعايير المحلية والخاصة بتدقيق القوائم المالية في أي بلد، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها مع الأنظمة والمعايير الدولية.

وقد أصدرت لجنة ممارسات التدقيق الدولية مجموعة من المعايير في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية التدقيق ونعرض فيما يلي تبويب المعايير:

التبويب	**المجموعة الأولى المجموعة وعنوان المعيار**
1 - 199	أمور تمهيدية
	الإطار الدولي لعمليات التأكيد
200 – 299	**المجموعة الثانية – المبادئ العامة و المسؤوليات Responsibilities**
200	الهدف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية
210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
220	رقابة الجودة لأعمال التدقيق
230	التوثيق
240	مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
260	الاتصالات بشأن أمور التدقيق مع المكلفين بالرقابة
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالرقابة والإدارة
300 – 499	**المجموعة الثالثة : تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء.**
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.

315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها.
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة.
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية
450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
500- 599	**المجموعة الخامسة – أدلة الإثبات Evidence**
500	أدلة الإثبات
501	أدلة الإثبات – اعتبارات إضافية لبنود محددة
505	المصادقات الخارجية
510	عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية
520	الإجراءات التحليلية
530	أخذ عينات التدقيق
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
550	الأطراف ذات العلاقة
560	الأحداث اللاحقة
570	استمرارية المنشأة
580	إقرارات الإدارة
600-699	**المجموعة السادسة– الاستفادة من عمل آخرين Usingwork Of Others**
600	الاعتبارات الخاصة عمليات تدقيق الحسابات المالية للمجموعة

مراعاة عمل المدققين الداخليين	610
الاستفادة من عمل الخبير	620
المجموعة السابعة – نتائج وتقارير التدقيق **Audit Conclusion and Reporting**	**700- 799**
تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام.	700
التعديلات على تقرير المدقق المستقل.	701
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل.	706
الأرقام المقارنة	710
مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات ماليــة مدققة	720
المجموعة الثامنة : المجالات المتخصصة Specialized Areas	**800 -899**
تقرير المدقق عن مهمات التدقيقية لأغراض خاصة	800
الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات.	805
عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الخاصة.	810
المجموعة العاشرة – بيانات ممارسة التدقيق الدولية	**1000-1100**
إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف	1000
العلاقة بين المشرفين على المصارف والمدققين الخارجيين	1004
اعتبارات خاصة عند تدقيق المنشآت الصغيرة	1005
تدقيق البيانات المالية للبنوك	1006
اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية	2010

1012	تدقيق الأدوات المالية المشتقة
1013	التجارة الإلكترونية – الأثر في تدقيق البيانات المالية
2000-2699	**المعايير الدولية لعمليات المراجعة**
2400	عمليات مراجعة البيانات المالية.
2410	مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل.
3000-3699	**المعايير الدولية لعمليات التأكيد**
3000-3399	**تنطبق على جميع عمليات التأكيد**
3000	عمليات التأكيد باستثناء عمليات التدقيق أو تدقيق المعلومات المالية التاريخية
3400-3699	**المعايير المحددة موضوع البحث**
3400	فحص المعلومات المالية المستقبلية
3402	تقارير التأكيد حول انظمة الرقابة في المؤسسات الخدمية
4000-4699	**الخدمات ذات العلاقة**
4400-	عمليات أداء الإجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية
4410	عمليات إعداد المعلومات المالية

خامساً- التنظيم المهني في الوطن العربي:

تعدُّ مصر أول دولة عربية تشكل فيها جمعية مهنية لمزاولة التدقيق في الأربعينات من القرن الماضي. كما شكلت جمعية المحاسبين القانونيين في سورية في عهد الوحدة بين سورية ومصر بقرار صدر عن نائب رئيس الجمهورية العربية المتحدة عام 1958 إذ لم تحاول سلطات الاستعمار الفرنسي قبل ذلك إدخال تعديلات ذات شأن على اللائحة التجارية العثمانية التي كانت تطبق في الدولة العثمانية منذ عام 1850 والتي كانت تمثل ترجمة شبه حرفية لقانون التجارة الفرنسي الصادر عام 1807 والذي كان

خالياً من أية نصوص تتعلق بتدقيق حسابات الشركات المساهمة. ولم يتضمن قانون التجارة الصادر عام 1949 والذي استند بصورة عامة إلى قانون التجارة الفرنسي الصادر في عام 1817 نصوصاً تتعلق بمزاولة مهنة التدقيق أو تأهيل المدققين، بل اكتفى ببعض النصوص الخاصة بالمسؤولية. أما قانون التجارة اللبناني الصادر عام 1943 فقد اكتفى بالإشارة إلى تعيين مدققين اثنين للشركات المساهمة أحدهما يعين من قبل المساهمين والآخر من قبل المحكمة، دون أي إشارة إلى التأهيل العلمي والعملي أو التنظيم المهني، وكانت المهنة تزاول في سورية ولبنان كما في غيرها من الدول العربية من قبل أشخاص قلما يتمتعون بتأهيل علمي أو عملي مناسب.

ولم يقصر المشرع الأردني في مجال تنظيم هذه المهنة، فقد قام بإصدار قانون رقم (10) لسنة 1961 «قانون مزاولة مهنة التدقيق الحسابات» محاولاً تنظيم المهنة والارتقاء بها لتصبح في مصاف المهن والعلوم الأخرى. وبعد ذلك، صدر القانون رقم (12) لسنة 1964 «قانون الشركات» وجعل التدقيق إلزامياً للشركات المساهمة، كما حدد العلاقة بين المدقق والأطراف الأخرى المعنية. وقد عُدل القانون رقم 10 وحلّ محله القانون رقم (32) لسنة 1985 قانون مهنة التدقيق الحسابات لسنة 1985. الذي أوجد جمعية لمدققي الحسابات القانونيين في الأردن، وكذلك تمَّ تطوير قانون الشركات بإصدار القانون الجديد رقم (1) لسنة 1989 ثم قانون رقم (22) لسنة 1997، وفي عام 2003 تمَّ إصدار القانون المؤقت رقم (73) لتنظيم مهنة التدقيق الحسابات إذ لم يعد القانون رقم (32) لسنة 1985 صالحاً لتنظيمها في ظل التطور الذي شهدته المهنة في المملكة.

وقد شكلت المنظمات المحاسبية العربية اتحاداً للمحاسبين العرب على غرار الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلا أن هذا الاتحاد يعاني من التشرذم والانقسام ولم يتمكن من أداء دور مهني ملحوظ في الوطن العربي.

بل إن المنظمات المحاسبية المهنية العربية كافة هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وتعمل على تطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل مباشر أو بشكل تدريجي.

سادساً: ممارسة المهنة:

من حيث المبدأ كانت ممارسة المهنة منوطة بشخص طبيعي لديه التأهيل العلمـــي والعملـــي المناســـب، ويتمتع باستقلال ينعكس على كل الأعمال التي يقوم بها بنـــزاهة وموضوعية، ولعل القـــوانين الوصـــفية في كثير من دول العالم سايرت هذا المنطلق عند إشارتها إلى المواد القانونية الناظمـــة لممارســـة مهنـــة المحاسبة القانونية. إذ إن المسؤولية الأخلاقية والمهنية والقانونية تقع عادة على الشخص الطبيعـــي الـــذي يتركب من لحم ودم لكن ضخامة حجم المشروعات الخاضعة للمدقق، جعلت مـــن الصـــعوبة بمكـــان أن يتمكن شخص واحد من إنجاز تدقيق مشروع واحد بفعالية، بل إن ذلك يحتاج إلى عمل فريق يضم عـــدة أشخاص، كما أن التعامل مع العملاء والمنظمات والدوائر الحكومية والرسمية والمهنية، يحتاج إلى مقـــر دائم وإلى وجود أشخاص مسؤولين قادرين على اتخاذ القرارات ما يجعل وجود محاسب قـــانوني يعمـــل بمفرده لا يلبي متطلبات سوق التدقيق المعاصر الذي يحمل في طياته مخاطر مختلفة في طليعتها خطـــر المقاضاة، ما يحتاج إلى تخطيط للعمل وإشراف كاف على أعمال الفريق الذي ينفذ عملية التـــدقيق. لـــذا فإننا نجد في سوق التدقيق المعاصر عدداً من الأشكال القانونية التي يمارس التدقيق من خلالها:

1- الشخص الطبيعي الذي يعمل بمفرده وقد يساعده بعض المساعدين.

2-شركة التضامن التي تجمع بين عدد مـــن المحاســـبين القـــانونيين ويتحملـــون المســـؤولية بالتكافـــل والتضامن.

3-الشركات المساهمة العامة والتي تمتاز بالفصل بين أصحاب الشركة المساهمين من جهة والمحاســـبين القانونيين الممارسين من جهة أخرى، حيث تتحدد مسؤولية المساهمين بما يملكونه من رأس المال فقـــط. وما زال هذا الشكل ممنوعاً قانوناً نظراً للطابع الشخصي الذي يقتضيه عمل المحاسبين القانونيين.

4-الشركات المساهمة المهنية التي تقدم الخدمات المهنية وهي مملوكة من قبـــل واحـــد أو أكثـــر مـــن المساهمين، وما تزال هذه الشركات قليلة الانتشار في مجال المحاسبة القانونية.

5-شركات ذات مسؤولية محدودة يسمح بممارستها للمحاسبة القانونية في الولايـــات المتحـــدة وبعـــض الدول الأخرى.

6-شركات تضامن ذات مسؤولية محدودة وهي الشركات الأكثر شيوعاً في مجال التدقيق (المحاسبة القانونية) يتحمل فيها الشريك مسؤولية مطلقة عن الأعمال التي يمارسها شخصياً أو تتم بإشرافه من قبل أشخاص آخرين تابعين له، إلا أنه ليس مسؤولاً عن الأعمال التي يقوم بها شركاء آخرون، والجدير بالذكر أن الأربعة الكبار يعملون بموجب عقود شركات تضامن ذات مسؤولية محدودة.

بناءً على ذلك فإن الهيكل التنظيمي داخل المنشأة يعرض على النحو التالي:

1-الموظفون	من0 □2 سنوات خبرة	يعملون في إنجاز كافة الأعمال التفصيلية
2-المساعد (المدقق الرئيسي)	من 2 □5 سنوات خبرة	التنسيق والمسؤولية عن عمل الفريق
3-المدير	من 5 □10سنوات	التخطيط والمتابعة والعلاقة مع العملاء
4-الشريك	أكثر من 10 سنوات	الاطلاع على أعمال التدقيق بشكل عام واتخاذ القرارات الاستراتيجية وهو من ملاك المنشأة وعليه مسؤوليات عنها.

وقد شهد سوق التدقيق تمركزاً كبيراً باتجاه المنشآت الضخمة التي اكتسبت سمعة جيدة جعلتها تخرج من حدود معينة إلى مستوى الدولة ثم الإقليم الذي يضم عدداً من الدول، ثم جميع أنحاء العالم فقد كانت ثماني منشآت كبرى تسيطر على نسبة كبيرة من سوق التدقيق للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في جميع أنحاء العالم ثم اندمجت بعض هذه المنشآت الثمانية الكبار مع بعضها الآخر خلال عقد التسعينات إلى أن أصبحت خمساً كباراً لكن أكبر هذه المنشآت Arther Andersen تعرضت للتصفية في أعقاب فضيحة ENRON حيث تم بيع مكاتبها مع العاملين فيها في الشرق الأوسط إلى Ernst and Yaung في عام 2002 أما المنشآت الأربعة الباقية فهي :

- Pricewater house cooper
- Deloitte
- KPMG
- Ernst and Young

سابعاً ــ السلوك المهني:

إن الأهمية الاقتصادية التي تشغلها مهنة تدقيق الحسابات، وكثرة الأطراف المستفيدين من تقاريرها، وتضارب مصالح فئات هؤلاء الأطراف، قد فرضت على مدقق الحسابات أن يتحلى بسلوك أخلاقي يمكنه من إنجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقه. ومن ناحية أخرى يتعين على مزاولي المهنة - في الوقت نفسه - أن يؤدوا عملهم بطريقة تقابل ثقة الأطراف بالمدقق. و لقد قام المدققون - مثل أعضاء المهن الأخرى- بإعداد دليل لقواعد وآداب السلوك المهني لكي يرشد مزاولي المهنة للأداء الملائم، ويوضح لكل من الجمهور والعميل بأن المدققين راغبين في قبول مركز مهني بكل واجباته ومسؤولياته. ومن ثم يمكن القول إن مهنة التدقيق - كأية مهنة أخرى - لها آداب وتقاليد وسلوك يتعين على مزاولي المهنة الالتزام بها حيث إنها تبين الواجبات التي يطلب القيام بها وتنظم العلاقة بين مزاولي المهنة بعضهم البعض. ويعدّ غير الملتزم بتلك الآداب والقواعد المهنية مخالفاً لأحكام المهنة ويتعرض للعقوبات التي تضعها المهنة في هذا الصدد. لذا سنقوم في هذا الفصل بالتعرف إلى قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وكذلك القواعد الصادرة عن الاتحاد الدولي.

7-1- أهداف قواعد السلوك المهني:

تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق مجموعة من الأغراض أهمها:

أ ــ رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة الأخرى.

ب ــ تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

جـ ــ تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملي للمدقق وحياده في عمله والشروط التي يسنها لإمكان الاشتغال بالمهنة.

د ــ بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة، بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

7-2-السلوك الأخلاقي:

لا يقتصر السلوك الأخلاقي على مدققي الحسابات في أثناء مزاولتهم لمهنتهم، بل يسري على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس لأن مسألة الأخلاق كل لا يتجزأ تملي على الإنسان منطلقات مهنية يترجمها إلى مواقف تنسجم مع طبيعة المشكلات التي يواجهها، أي إنّ مفهوم السلوك الأخلاقي يوجه السلوك الإنساني بشكل عام. هذا المفهوم الأخلاقي الذي كان موضوعاً لاهتمام الفلاسفة منذ بداية الأفكار المكتوبة، حتى إن المدرسة المثالية في الفلسفة التي نجد من روادها سقراط وإفلاطون وكانط، كانت أخلاقية بطبيعتها. ويمكن عرض منطلقات السلوك الأخلاقي على النحو التالي:

- مشكلة أخلاقية.
- مبادئ أخلاقية.
- اتخاذ القرار الأخلاقي.

أما المشكلة الأخلاقية فهي تلك التي تظهر عندما يكون على المرء أن يختار عدة بدائل والقرار الصحيح ليس واضحاً وضوحاً مطلقاً، أي إن المشكلة الأخلاقية يمكن وضعها بوصفها إحدى الخيارات البديلة التي تؤثر في الآخرين.

عند مواجهة المشكلة لا بد للإنسان من العودة إلى المبادئ الأخلاقية التي يؤمن بها، وهذه المبادئ التي يجب أن تكون مرشداً للقرارات. إن الإنسان قد يعفي نفسه من البحث المباشر في هذه المبادئ إذا قامت منظمته المهنية التي ينتمي إليها بوضع هذه المبادئ وترشيد عمل أعضائها. مع أن الاعتماد على رأي المهنة أو قواعدها قد لا يكون كافياً في كثير من الحالات. وإن القاعدة العامة في هذا المجال هي: إن التقيد الأعمى بالأعراف أو بمجموعة من المبادئ التي وضعتها المهنة أو المجتمع هو تنازل عن المسؤولية الفردية، بمعنى أن كل فرد قادر على اتخاذ قرار أخلاقي مسؤول عن قراراته الخاصة. وعلى ذلك فإن مهمات المبادئ أو قواعد السلوك المهني هي مهمات إرشادية بالدرجة الأول.

أما المبادئ الأخلاقية فنجد في الواقع العملي نوعين من المبادئ الأخلاقية تمثل خلفية نظرية لكل سلوك:

- النوع الأول: وهو المبادئ الإلزامية التي تقود متخذ القرار للعمل حسب متطلبات قواعد السلوك المهني دون الموازنة بين الخير والشر وفي حال الأخذ بهذه القواعد أو عدم الأخذ بها، حيث إن الأخلاق بحسب هذا المفهوم هي تطبيق القواعد أو عدم الأخذ بها، أو بكلمات أخرى هي تطبيق القواعد والمبادئ الأخلاقية وليست عملية حساب للموازنة بين الخير والشر، إذ عن طريق العمل بالمبدأ أو القاعدة السلوكية بشكل دائم ليتحول هذا المبدأ إلى قانون عام. فإذا كان المبدأ العام يقول إن الكذب خطأ، فإن الإنسان يجب ألا يكذب أبداً، كذبة بيضاء ولا سوداء وإذا لمس المدقق مثلاً أن هناك نقصاً طفيفاً في الصندوق وأن أمين الصندوق سوف يعوض هذا النقص عندما يقبض راتبه بعد يوم أو يومين، فإن سكوته عن هذا الأمر يعد كذباً، حتى ولو كان الكلام في هذا الموضوع سيلحق ضرراً بأمين الصندوق وأسرته وسمعة الشركة...الخ. وبحسب هذا المبدأ لا يهم إذا كانت الظروف مختلفة فالذي يسرق عشر ليرات كالذي يسرق مليون ليرة، إذ إن الواجب هو الذي يحدد كون العمل أخلاقياً وليست نتائج هذا العمل والموازنة بين الخير والشر الناتج عن تطبيقها. وإن الأخذ بالمبدأ الإلزامي يضع متخذ القرارات في معضلة في حال الواجبات المتعارضة، فمدقق الحسابات الذي يعين عضواً في مجلس إدارة البنك يجد نفسه في معضلة إذا كان يراجع حسابات إحدى الشركات ويعلم من خلال التدقيق أن هذه الشركة مقبلة على الإفلاس، وتقضي المبادئ الإلزامية ألا يفشي المدقق أسرار عميله. وتقتضي القواعد نفسها أن يعلم إدارة البنك بحقيقة يعلمها وتهدد مصلحة البنك. وإن الالتزام بإحدى القاعدتين يعني هدم الأخرى.

- النوع الثاني: هو المبادئ النفعية والمعيار الأساسي في هذه المبادئ هو نتائج الموازنة بين الخير والشر الناتج عن كل قرار، وإن القرار الذي يؤدي إلى الخير الأعظم هو القرار الأحسن. وإن أي قاعدة أخلاقية يجب أن تكون نافعة للناس، أما إذا كانت هذه القاعدة ضارة فلا يجوز تطبيقها عليهم.

أما اتخاذ القرار الأخلاقي فيمرّ بالخطوات التالية:

1- فحص الأعمال البديلة وتوضيحها، والتعرف إلى الإمكانات المناسبة للعمل في هذه الظروف والبحث عن كل الأعمال البديلة المتاحة.

2- التركيز على التفكير بنتائج كل عمل أو كل قرار يمكن أن يتخذ عن طريق التنبؤ بوضــع مسـتقبلي مفترض للإجراءات التي تنتج من كل بديل.

3- يفترض أن يتمكن متخذ القرار من أن يقيم الحالة المترتبة على اتخاذ هذا القرار.

4- ينبغي على متخذ القرار أن يأخذ في الحسبان وجهات نظر المتأثرين المفترضين بـالقرار المتخـذ، وذلك بأن يفترض متخذ القرار نفسه مكانهم، ما يمكنه من اتخاذ القرار.

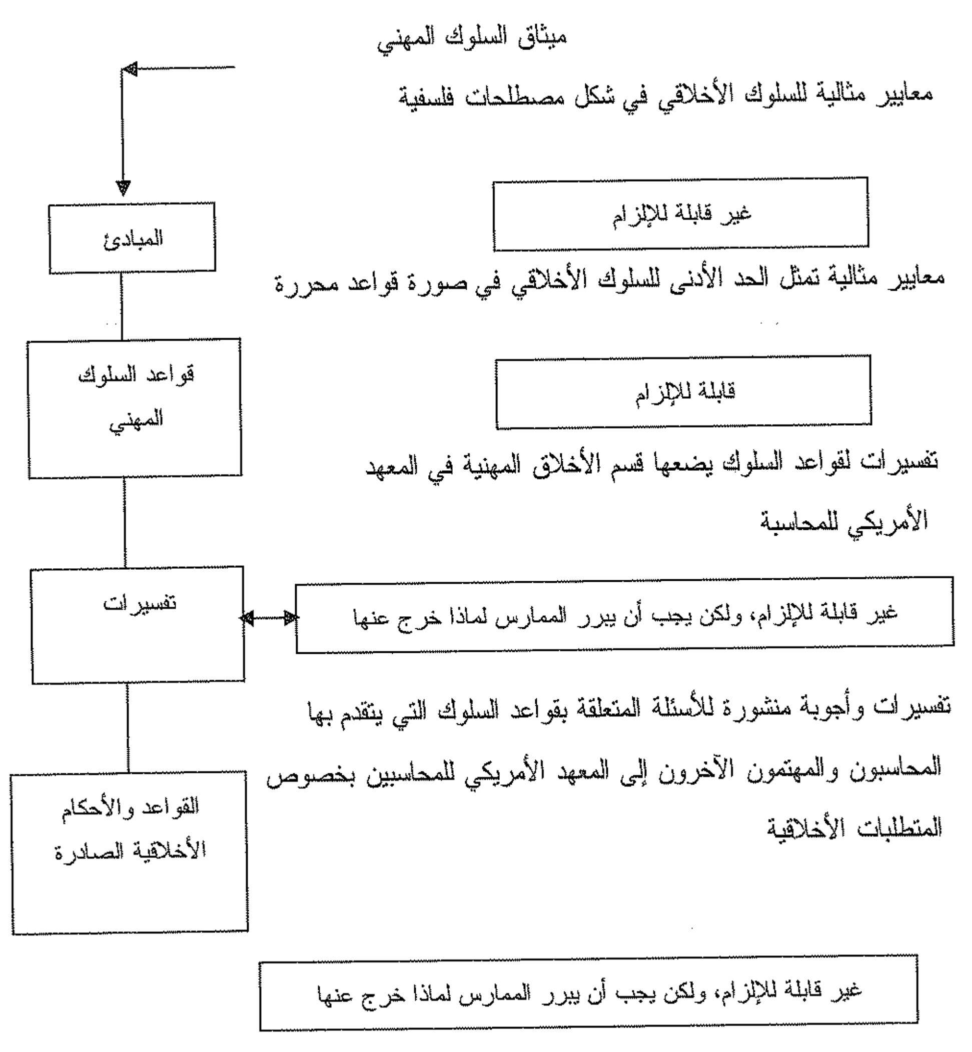
والمعيار العام الذي يمكن الاعتماد عليه هو تعميم القرار الممكن اتخاذه، أي افتراض أن جميـع النـاس يفعلونه أو يستفيدون منه ما يمكّن المدقق من اتخاذ القرار المناسب بالاستناد إلى مبدأ أخلاقي مناسب.

7-3-ميثاق السلوك المهني :Code of Professional Conduct

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ميثاق السلوك المهني الذي ينطبق على جميـع أعضـائه، ولقد تم تطوير هذا الدليل على مدار عدد من السنوات وذلك لكي يعكس المزيد من المسؤولية وينقسم هـذا الميثاق إلى أربعة أجزاء وهي:

- المبادئ وهي تعدّ معايير مثالية للسلوك.
- قواعد السلوك تعدّ عبارات شديدة التحديد.
- التفسيرات.
- القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة.

ويوضح الشكل التالي هذه الأجزاء الأربعة:



أ: مبادئ السلوك المهني: **Principles of Professional Coduct**

تمثل المبادئ معايير مثالية للسلوك ينبغي أن تتوفر في المدقق، ويندرج تحتها ما يلي:

1- المسؤوليات: يجب على المدقق عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها.

2- **الصالح العام:** يجب على المدقق أن يقبل الالتزام بالعمل بما يتفق مع الصالح العام وشرف المهنة والثقة العامة وأن يثبت التزامه وولاءه للمهنة.

3- **الاستقامة:** يجب على المدقق ومن أجل المحافظة على ثقة الجمهور فيه أن يؤدي كافة المسؤوليات بأعلى قدر من الاستقامة.

4- **الموضوعية والحياد:** يجب أن يبقى المدقق موضوعياً ومتجرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، وينبغي أن يتمتع المدقق بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة التدقيق وخدمات إبداء الرأي الأخرى.

5- **العناية المهنية:** يجب على المدقق أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية و جودة الخدمة المقدمة من قبله مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن.

6- **مجال وطبيعة الخدمة:** يجب أن يتابع المدقق مبادئ ميثاق السلوك المهني عند تحديد مجال الخدمات التي يؤديها وطبيعتها.

ب- **قواعد السلوك: Rules of Conduct**

1- الالتزام بالاستقلال والنزاهة والموضوعية:

وتتكون هذه مما يلي:

أ- **الاستقلال :**

ويقصد بذلك أن يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية للمشروع. حيث يوجد بعض الأمور تضعف من استقلاله منها على سبيل المثال:

- في حال وجود مصالح مادية للمدقق سواء كان ذلك بطريق مباشر أم غير مباشر داخل المشروع أو يكون له استثمارات في أسهم أو أية قروض ممنوحة له ويستثنى من ذلك القروض التي يحصل عليها المدقق من المصارف وضمن إجراءات منح الائتمان العادية، فإن ذلك لا يُعد إضعافاً لمبدأ الاستقلال.

- أن يكون للمدقق علاقة تعاقدية مع المشروع الذي يراجع حساباته بأي صورة كأحد العاملين أو المديرين به أو تربطه بالمشروع أي عقود للوكالة.

ب- النـزاهة والموضوعية:

لا يجوز لمدقق الحسابات أن يقوم عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة التدقيق بما في ذلك تقـديم الخدمات الاستشارية للعميل مهما كانت، كما لا يجوز له أن تخضع أحكامـه المهنيـة لآراء الآخـرين، وعند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل مادام أن هناك مبرراً مقبولاً لتأييد هذا الموقف.

2- المقدرة والمعايير الفنية:

وتشمل هذه القاعدة على ما يلي:

أ ـ المقدرة ويقصد بها ألا يقبل المدقق أو أفراد مكتبه أي عملية تـدقيق لا يسـتطيع إتمامهـا بدرجـة معقولة من الكفاية المهنية المناسبة.

ب ـ معايير التدقيق: ويقصد بها أن يلتزم المدقق بمعايير التدقيق عند تدقيقه للقـوائم الماليـة لإحـدى المنشآت.

جـ ـ المبادئ المحاسبية: ويقصد بذلك ألا يبدي المدقق رأيه بالقوائم المالية بأنها أعدت حسـب المبـادئ المحاسبية المقبولة عموماً، إذا كانت تلك القوائم تحتوي على خروج عن تطبيق أي مـن هـذه المبـادئ، ويكون لها تأثير ذو أهمية على القوائم المالية ككل، وإلا فيجب أن يذكر بأن هـذا الخـروج يعـود إلـى ظروف غير عادية. وعليه أن يبين المخالفة في تقريره والآثار المترتبة على ذلك، والأسباب التي تجعـل تطبيق المبادئ المحاسبية والتماشي معها سيؤدي إلى عدم إظهار القوائم المالية المطلوبة وجعلها لا تعبـر عن المركز المالي ونتائج الأعمال بصورة عادلة وصادقة.

د ـ التنبؤ: ينبغي على المدقق ألا يقرن اسمه بأي تنبؤ بعمليات مستقبلية بطريقة تجعل الغير يعتقـد أن المدقق يؤكد إمكانية تحقيق ذلك التنبؤ.

3- المسؤولية تجاه العميل:

تحتوي هذه القاعدة على مجموعة من القواعد أهمها:

أ ـ ينبغي على المدقق عدم إفشاء أسرار العميل الذي يراجع حساباته والتي يكون قد حصل عليها أثنـاء أدائه المهني إلا بموافقة ورضا العميل، ولكن يستثني من ذلـك المعلومـات التـي تطلبهـا المحكمـة أو الجهات المهنية.

ب ــ ينبغي على المدقق أن يحدد أتعابه مع عميله سواء بالساعة أم اليوم أم العملية بأكملها، ويحظر على المدقق ربط أتعابه بنتائج الفحص، والأتعاب لا تعدّ مشروطة إذا تم تحديدها بوساطة المحكمة أو سلطة عامة أخرى – كما في حالات الضرائب – حيث تتحدد على أساس نتائج الإجراءات القضائية أو نتائج الأجهزة الحكومية، ولكن مهما يكن فإن أتعاب المدقق ربما تختلف تبعاً لدرجة تعقيد الخدمة المؤداة وصعوبتها.

4- المسؤولية تجاه الزملاء:

وتتضمن هذه القاعدة القواعد التالية:

أ- المزاحمة أو التعدي على حقوق زملائه: ويقصد بذلك عدم قيام المدقق بمزاحمة زميل له يقدم خدمة إلى عميل يحصل حالياً على الخدمة نفسها من هذا الزميل، وذلك فيما عدا:

– قد يستجيب لأداء خدمات مهنية عندما يطلب منه ذلك، ولكن عندما يطلب منه أداء خدمة مهنية في موضوعات محاسبية أو مشاكل تدقيق الحسابات من أحد عملاء زميل له في المهنة فعليه أولاً الاتصال بهذا الزميل لكي يتأكد من أن هذا الزميل على إلمام بكل هذه الحقائق ثم بعد ذلك يقرر قبول أو عدم القبول في ضوء ذلك.

– إذا طلب منه إبداء الرأي في قوائم مالية مجمعة تشتمل على قوائم الفروع أو شركات أخرى تمت تدقيقها بوساطة آخرين فإنه قد يصر على تدقيق أي من هذه القوائم الفرعية والتي تكون في اعتقاده ضرورية لضمان إبداء الرأي في القوائم المجمعة.

– وإذا قبل المدقق أداء خدمات مهنية محددة من خلال توصية زميل له، فإنه سوف لا يقبل أداء أية خدمات أخرى خلاف تلك المحددة في الاتفاق الأول إلا بعد الرجوع إلى هذا الزميل، وكذلك فإنه يتعين عليه ألا يسعى من خلال مناقشاته مع العميل إلى الحصول على اتفاق لتأدية خدمات أخرى إضافية خلاف ما ورد بالاتفاق الأول.

ب- عروض التوظيف: المقصود هنا أنه على المدقق عدم القيام بتقديم أية عروض – بطريق مباشر أو غير مباشر– لتوظيف واحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له من دون إخبار هذا الزميل أولاً،

وهذه القاعدة لا تطبق إذا كان ذلك من خلال الشعور الذاتي من الموظف ومن خلال التقدم لشغل تلك الوظائف بناءً على إعلان عام.

5- المسؤولية والممارسات الأخرى :

يدرج تحت هذه القاعدة مجموعة من القواعد وهي:

أ ــ الأعمال المخلة والمعيبة: ينبغي على المدقق عدم القيام بأي عمل يعدّ مخلاً بقواعد السلوك المهني ويضر بالمهنة ككل.

ب ــ الإعلان: لا يحق لمزاول المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان.

ج ــ العمولات: يجب على المدقق ألا يدفع أي عمولات بغرض الحصول على العملاء أو أن يحصل على عمولات لأي غرض.

د ــ الوظائف المتنافسة أو المتعارضة: ويقصد بذلك أن مدققي الحسابات ينبغي عليهم عدم قبول أي عمل وعدم الارتباط بأي وظيفة في أي مشروع ما يضعف موضوعيته في تقديم الخدمات المهنية أو في دوره كأحد المسؤولين عن تدعيم المهنة وتحسينها.

هـ ــ شكل مكتب المدقق واسمه: يمكن لمدقق الحسابات، أن يزاول مهنته سواء كمالك أم أحد العاملين في مكتب التدقيق، وذلك على أن يتخذ المكتب شكل المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص أو الأموال والتي تتوافق مع الشروط والتشريعات المحددة لخصائصها. وللمدقق ألا يزاول المهنة تحت أي اسم يشتمل على أسماء وهمية توضح التخصص أو يضلل فيما يتعلق بشكل الملكية، وإن يكن باستخدام اسم واحد أو أكثر من المدققين القدامى بالمكتب (الشركاء أو المساهمين) ضمن اسم المكتب الحالي الذي يزاول المهنة كامتداد لعملهم.

وتنطبق قواعد السلوك المهني على جميع الأعضاء الذين يمارسون مهنة التدقيق ويتعرض العضو لمحاكمة تأديبية قد تؤدي إلى لومه، أو إيقافه، أو إسقاط عضويته إذا خالف هذه القواعد. ويُعد العضو مسؤولاً عن التقيد بهذه القواعد لا عن نفسه فقط ولكن أيضاً عن جميع الأشخاص الذين يرتبطون به عند ممارسته للمهنة سواء كانوا خاضعين لإشرافه أم كانوا شركاء له في المكتب.

جـ ـ تفسيرات قواعد السلوك: Interpretation of Rules of Conduct:

تنبع أهميتها من الأسئلة التي يطرحها الممارسون عن قاعدة محددة. وقد أعدت بناء على إجماع لجنة شكلت أساساً من المحاسبين العاملين في مجال المحاسبة العامة. وقبل أن تأخذ التفسيرات شكلها النهائي، أُرسلت إلى عدد كبير من الأفراد المؤثرين في المهنة لإبداء الرأي فيها. وهي غير قابلة للإلزام، ولكن يعد الخروج عنها صعباً إن لم يكن مستحيلاً وعلى المدقق أن يبرر خروجه عنها في جلسة استماع نظامية.

د- القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة : Ethical Rulings

تمثل هذه القواعد والأحكام شرحاً صادراً عن اللجنة التنفيذية لقسم السلوك المهني للحالات الواقعية المحددة. وتم نشر العديد من هذه القواعد في نسخة موسعة من ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي وفيما يلي مثال على ذلك.

سؤال: يعمل العضو (المدقق) في مجلس إدارة ناد اجتماعي لا يهدف إلى الربح. هل تم انتهاك استقلال المنشأة التي يعمل العضو (المدقق) فيها عند تعاملها مع النادي؟

الإجابة: تم انتهاك استقلال منشأة المحاسبة التي يعمل (المدقق) فيها نظراً للمسؤوليات الكبيرة التي على مجلس الإدارة القيام بها عند إدارة شؤون النادي المختلفة. ويوجد استثناء لذلك التفسير، ويتمثل في أن العضو (المدقق) يتعامل مع النادي دون أن يتحمل أية مسؤولية إدارية ومالية.

سابعاً- دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين:

وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلاً للسلوك الأخلاقي في عام 1990

وعدل عدة مرات كان آخرها في عام 1998. وبالرغم من أن مسألة السلوك الأخلاقي ترتبط بالنظام المطبق في كل مجتمع من المجتمعات، ما يجعل التباين في المواقف الأخلاقية بين مجتمع وآخر أمراً لا مفر منه وقد انطلق الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إعداد الدليل الأخلاقي من عمومية المبادئ الأخلاقية، وقوة نظام الإعلام المعاصر، وتشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي ويهدف إلى تعزيز الوجود للمهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي ولعل المرونة التي اتسم بها هذا الدليل، جعل مسألة التباين أقل أهمية. ويحتوي هذا الدليل على ما يلي:

أ- الأهداف.

ب- المبادئ.

جـ- قواعد السلوك.

وتهدف هذه القواعد الدولية إلى أن تكون نموذجاً لدليل أخلاقي وطني، وهي تضع معـايير للمحاسـبين المهنيين، كما تضع المبادئ الأساسية التي يجب على المحاسبين مراعاتها لتحقيق الأهـداف المشـتركة. وتعمل التدقيق عبر العالم في بيئات مختلفة الثقافات والمتطلبات التنظيمية. إن الهدف الأساسـي لقواعـد السلوك الأخلاقي ينبغي احترامه، ومن المعروف أيضاً أنه في حالة تعارض المتطلبـات الوطنيـة مـع أحكام هذه القواعد، ستكون المتطلبات الوطنية هي السائدة، وتعترف معايير السلوك الأخلاقي بأن أهـداف مهنة التدقيق، يجب أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية، للوصول إلـى أعلـى مسـتويات الأداء، وبشكل عام تلبية متطلبات الرأي العام المذكورة سابقاً، وتتطلب الأهداف أربعة احتياجات أساسية هي:

- **المصداقية:** هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات.

- **المهنية:** هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمـة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال التدقيق.

- **جودة الخدمات:** هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها المدققون المهنيون تتم علـى أعلـى مستويات الأداء.

- **الثقـة:** يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التـي تحكم شروط هذا العمل.

ولتحقيق أهداف مهنة التدقيق، على المدققين أن يأخذوا في الحسبان عدداً مـن المتطلبـات أو المبـادئ الأساسية أهمها:

- **النـزاهة:** ويقصد بها أن يكون المدقق أميناً في أداء خدماته المهنية.

- **الموضوعية:** ينبغي على المدقق أن يكون عادلاً لا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعـارض المصـالح أو تأثير الآخرين لتجاوز الموضوعية.

- **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:**

ينبغي على المدقق أن يؤدي الخدمات بكل عناية وكفاءة، ومن واجبه الاستمرار في المحافظة على معرفته المهنية ومهارته بمستوى يثبت أن العميل يستفيد من خدماته المهنية الكفء القائمة على أحدث تطورات هذه الممارسة وتشريعاتها وأساليبها.

- **السرية:** ينبغي على المدقق أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أداء واجباته المهنية، ويجب ألا يستعمل أو يفصح عن أي من هذه المعلومات من دون تفويض صحيح ومحدد أو أن يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها.

- **السلوك المهني:** يجب على المدقق أن يتصرف بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة ويمتنع عن أي سلوك يسئ إلى سمعة المهنة. ولتحقيق ذلك ينبغي على المدقق أن يلتزم بالقواعد الصادرة عن المنظمة المهنية.

- **المعايير الفنية:** يجب على المدقق أن ينفذ خدماته المهنية حسب المعايير الفنية ذات العلاقة، وأن ينفذ بكل حرص عمله بما يتفق مع متطلبات النزاهة والموضوعية وكذلك الاستقلالية. بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتم التنفيذ بما يتفق مع المعايير الفنية والمهنية.

أما قواعد السلوك الأخلاقي فتنقسم إلى ثلاثة أجزاء :

أ ــ الجزء الأول: ينطبق على المحاسبين المهنيين.

ب ــ الجزء الثاني: ينطبق على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة.

جـ ــ الجزء الثالث: ينطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين.

لكن قبل الحديث عن قواعد السلوك الأخلاقي نبين أن المقصود بالمحاسب المهني الشخص الموظف في الصناعة أو التجارة أو القطاع الخاص أو التعليم.

أما المحاسب المهني العامل في الممارسة العامة فهو الشخص الذي يقدم خدمات مهنية للعميل بغض النظر عن تصنيفه الوظيفي. كخدمة التدقيق، أو المحاسبة، أو الضرائب أو تقديم الاستشارات أو أية خدمات مهنية أخرى مشابهة للعميل.

فيما يتعلق بالجزء الأول يدرج تحته القواعد التالية :

1) **النـــزاهة والموضوعية:**

النـــزاهة تعني الأمانة والتعامل العادل والثقة، بينما مبدأ الموضوعية يقصد به التزام العضـــو بالعدالـــة والأمانة العقلية والتحرر من تعارض المصالح، وعند اختيار الحالات والممارسات للتعامل معهـــا بشـــكل خاص ضمن المتطلبات الأخلاقية التي تخص الموضوعية، يجب أن نولي اهتماماً للعوامل التالية:

– قد تمارس ضغوط على العضو، وهذه ضغوط قد تحد من موضوعيته.

– يجب تجنب العلاقات التي تسمح بالتحامل أو التحيز أو تؤثر في الآخرين لتجاوز الموضوعية.

– يجب أن يتعهد العضو بالالتزام بمبادئ الموضوعية.

– يجب ألا يقبل العضو أية هدية أو دعوة يمكن أن يعتقد أن لها تأثيراً كبيراً وغير مناسب على حكمـــه المهني.

2) **حل الصراعات الأخلاقية:**

يواجه المحاسب المهني أوضاعاً تثير تعارضاً، وقد ينشأ هذا التعارض بطرق مختلفـــة، تتـــراوح بـــين معضلة تافهة نسبياً إلى الحالة القصوى من الغش والاحتيال والنشاطات غير المشروعة.

لذا يجب إضعاف العلاقات أو المصالح التي يمكن أن تهدد استقامة المحاسب أو تضعفها ومن العلاقـــات التي تضعف الاستقامة الطلب إلى المحاسب العمل بعكس المعايير الفنية والمهنية. وهنا لابد مـــن تـــدقيق مشكلة الخلاف مع المشرف المباشر وإلا يتم التوجه للمستوى الإداري الأعلى وإعلام المشـــرف المباشـــر بهذا القرار.

– البحث عن استشارة أو نصيحة من مستشار مستقل أو العرض على مجلس المهنة.

– وإلا على المحاسب الاستقالة من المنظمة التي يعمل فيها، وأن يقدم كتاباً أو تقريـــراً حـــول المشـــكلة وأسبابها وما يتعلق بها من معلومات إلى ممثلي المنشأة.

3) **الكفاءة المهنية:**

يجب على المحاسب المهني أن يتجنب القيام بأعمال ليست ضمن مقدرته وكفاءته المهنية، يســـتثنى مـــن ذلك الحالات التي سيلجأ بها المحاسب المهني إلى الاستشاريين المهنيين، والتـــي تمكنـــه بـــدورها مـــن

الحصول على المساعدة اللازمة لتنفيذ المهمات الموكولة إليه. ويمكن تقسيم الكفاءات المهنية إلى مرحلتين منفصلتين:

أ- بلوغ الكفاءة المهنية وهذا يتطلب مستوى عالياً من الثقافة العامة وبعد ذلك تعليماً متخصصاً وتدريباً وامتحاناً في الموضوعات المتعلقة بالمهنة.

ب- المحافظة على الكفاءة المهنية: ويتم ذلك من خلال الاطلاع المستمر على التطورات الحاصلة في المهنة بما في ذلك الإصدارات الوطنية والدولية وأية أنظمة ومتطلبات قانونية أخرى. بالإضافة إلى ضرورة تبني برنامج خاص مصمم لضمان الرقابة المهنية في أداء الخدمة بما يتفق مع القرارات الوطنية والدولية المناسبة.

4) السرية:

ينبغي على المحاسب عدم كشف المعلومات والبيانات المهمة الخاصة بالعميل والتي حصل عليها في أثناء تنفيذ المهمة، ويستمر واجب السرية حتى بعد انتهاء العلاقة بين المحاسب المهني والعميل إلا أنه يمكن للمحاسب المهني الكشف عن هذه المعلومات أو البيانات إذا كان هناك واجب قانوني أو مهني يبرر ذلك. ويسري مبدأ السرية على كافة العاملين مع المحاسب المهني.

ويوجد بعض النقاط ينبغي أن تؤخذ في الحسبان عند تحديد إمكانية الإفصاح عن المعلومات السرية:

- عندما يكون الإفصاح مسموحاً به: عندما يقدم تفويضاً بالإفصاح من العميل.

- عندما يكون الإفصاح مطلوباً بموجب القانون: من الأمثلة التي يطلب فيها من المحاسب المهني بموجب القانون أن يكشف معلومات سرية هي:

أ- لاستخراج وثائق أو تقديم دليل أثناء الإجراءات القانونية.

ب- ليقدم للسلطات العامة المختصة المخالفات القانونية التي يتم اكتشافها.

- عندما يكون هناك واجب مهني أو حق للإفصاح:

أ- استجابة للمعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية.

ب- لحماية المصالح المهنية للمحاسب المهني أثناء الإجراءات القانونية.

جـ- استجابة لتدقيق ضمان الجودة (أو تدقيق الزملاء) من قبل العضو أو الهيئة المهنية.

د- استجابة لأي تحقيق أو استفسار يقدمه عضو أو هيئة تنظيمية.

و إذا قرر المحاسب المهني نشر بعض المعلومات، ينبغي عليه أن يراعي ما يلي:

- يجب استعمال الحكم المهني لتحديد نوع المعلومات التي تنشر.

- ما نوع الاتصال المتوقع وخاصة لمن يوجه.

- على المدقق أن يعرف إن كان يتعرض للمسؤولية القانونية أم لا وما هي النتائج المترتبة عليه.

وفي تلك الحالات، على المحاسب المهني أن يدرك الحاجة لاستشارة المستشار القانوني أو المؤسسة المهنية.

1) الممارسة الضريبية:

يجب على المحاسب المهني الذي يؤدي خدمات ضريبية أن يكون مؤهلاً لتأديتها تحقيقاً لمصالح العميل شريطة أن تؤدى الخدمة بكفاءة عالية دون المساس بالاستقامة والموضوعية وأن تكون منسجمة مع القانون، كذلك يجب عليه أن يوضح للعميل أن مسؤولية محتويات البيان الضريبي تقع على عاتق العميل بالدرجة الأول، ويضمن المحاسب المهني أن البيان الضريبي قد أعد بدقة بناء على المعلومات المقدمة من قبل العميل.

وعلى المحاسب المهني ألا يشارك في إعداد أي بيان أو يجري أي اتصال قد يكون فيه ما يبعث على الاعتقاد بأنه:

- يحتوي على غش أو بيانات مضللة.

- يحتوي على بيانات أو معلومات تم إعدادها بشكل عشوائي أو من دون أي خبرات وعدم معرفة بمدى صحة أو خطأ هذه البيانات و المعلومات.

- حذف أو إخفاء معلومات يجب أن تكون موجودة ما يؤدي إلى تضليل الدوائر المالية وعند اكتشاف المحاسب المهني لأية أخطاء مادية أو حالات حذف من العائدات الخاضعة للضريبة، فإنه في هذه الحالة يتحمل مسؤولية الأمور التالية:

- أن يقوم بإبلاغ العميل فوراً بذلك الخطأ أو الحذف ويوصي بإبلاغ السلطات الضريبية، والمحاسب المهني غير ملزم في العادة بإبلاغ السلطات الضريبية، وأي تبليغ يقوم به يجب أن يسبقه موافقة من العميل.

- إذا لم يقم العميل بتصحيح الخطأ فعلى العضو:

أ- أن يخبر العميل أنه ليس من الممكن له أن ينوب عنهم فيما يتعلق بذلك الكشف.

ب- أن ينظر فيما إذا كان استمرار التعامل مع العميل بأي صفة أمراً صحيحاً من حيث المسؤولية المهنية.

إذا تبين للعضو أن العلاقة المهنية مع العميل يمكن أن تستمر، فيجب اتخاذ كل الخطوات المعقولة لضمان عدم تكرار الخطأ في الكشوف الضريبية اللاحقة.

6) الأنشطة عبر الحدود :

عندما يؤدي العضو خدمات مهنية في بلد غير بلده قد يواجه بعض الاختلافات في المفاهيم و القواعد الأخلاقية، وهنا ينبغي عليه أن يطبق ما يلي:

- إذا كانت القواعد الأخلاقية في البلد الذي تؤدى فيه الخدمة أقل صرامة من القواعد المقررة من الاتحاد الدولي تطبق قواعد الاتحاد الدولي.

- إذا كانت القواعد الأخلاقية في البلد الذي تؤدى فيه الخدمة أشد صرامة من القواعد الدولية تطبق قواعد البلد الذي تؤدى فيه الخدمة.

- إذا كانت القواعد الأخلاقية المطبقة في الدولة الأم صالحة وأشد صرامة من القواعد في البلد الذي تؤدى فيه الخدمة تطبق قواعد البلد الأم.

7) الدعاية:

من المفضل أن يعرف الجمهور نوعية وتنوع الخدمات التي يمكن أن توفرها المكاتب المهنية على أن يتم تقديم مثل هذه المعلومات ونشرها وفق أطر مؤسسية

على أن تراعي مجموعة من الأمور عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم وهي:

- ألا يستعملوا وسائل تسيء إلى سمعة المهنة.

- ألا يبالغوا في ادعائهم في مستوى خدماتهم أو مؤهلاتهم أو خبراتهم.

- ألا يسيئوا إلى سمعة المحاسبين الآخرين.

أما فيما يتعلق بالجزء الثاني فتدرج تحته القواعد التالية:

8) الاستقلالية:

على المدقق أن يكون مستقلاً شكلاً ومضموناً، في أثناء ممارسته لعمله أو إعداده للتقرير. ونبين فيما يلي بعض الحالات التي تثير الشك حول استقلالية المدقق :

أ- المشاركة في أمور العميل المالية، أو الخاصة:

إن المشاركة أو التداخل المالي مع العميل يؤثر في استقلالية المدقق. وتظهر هذه المشاركة في عدة أمور منها:

1- المصلحة المالية المباشرة مع العميل.

2- المصلحة المالية والمادية غير المباشرة مع العميل كأن يكون المدقق وصياً على ائتمان أو منفذاً أو إدارياً لأي عقار، إن كان لذلك الائتمان أو العقار مصلحة مالية في شركة العميل.

3- بإعطاء أو أخذ قروض من العميل أو أي موظف أو مدير أو حامل أسهم في شركة العميل.

وهنا ينبغي الإشارة إلى أن هذا المنع لا ينطبق على القروض من مصرف أو مؤسسات مالية مشابهة تمت حسب الإجراءات المعتادة للقروض وشروطها ومتطلباتها أو على الرهونات المحلية أو على الحسابات الجارية أو الودائع في البنوك أو جمعيات البناء.

4- وجود مصلحة مالية في مشروع مشترك مع العميل أو موظفي العميل.

5- وجود مصلحة مالية مع غير العميل الذي له علاقة مستثمر أو مستثمر به مع العميل.

وهذه الأمور لا تتوقف فقط على المدقق، وإنما زوجته وأولاده المعولين أيضاً، وقد تتسع هذه الدائرة في بعض البلاد حتى تشمل باقي الأقارب المقربين وحتى الدرجة الرابعة.

ب- التعيينات في الشركات:

من الأمور التي تضعف استقلال المدقق:

- إذا كان عضواً في مجلس الإدارة أو موظفاً أو مستخدماً في شركة العميل.

- إذا كان شريكاً لعضو في المجلس أو مستخدماً عنده أو كان موظفاً أو مستخدماً في الشركة التي يمتلكها هذا العضو.

في مثل هذه الحالات ينبغي على المدقق عدم القيام بتدقيق حسابات هذه الشركة وفي هذه الحالة المذكورة أعلاه يقترح أن يكون التعيين بعد سنتين على الأقل من عملهم في الشركة.

جـ ـ تقديم الخدمات الأخرى:

ينبغي ألا تشتمل الخدمات التي يقدمها المدقق للعميل أية مهمات إدارية أو اتخاذ قرارات إدارية نيابة عن العميل مع أن شروط مزاولة المهنة تجعل المدقق قادراً على تقديم الخدمات المالية والاستشارية الأخرى لعملائه. والشركات الصغيرة تعتمد على المدققين في كثير من الاستشارات الضريبية والإدارية والمالية وفي إدخال التحسينات على الرقابة الداخلية. ولذا فمن غير العملي وضع قيود على النصيحة التي تقدم من المدقق. هذه النصيحة التي تمثل خدمات استشارية لا تعني إطلاقاً اشتراكاً في اتخاذ القرارات الإدارية والمسؤولية الناجمة عنها. ولذا على المدقق أن يكون حريصاً على عدم الخروج من مجال الاستشارات والدخول في اتخاذ القرارات.

إن تقديم الخدمات المهنية الأخرى ليس في الأساس عاملاً يقرر ما إذا كان المدقق أثناء الخدمة مستقلاً، ورغم ذلك يجب على المدقق أن يكون حريصاً على ألا يتجاوز حدود الدور الاستشاري في المجال الإداري. إن المدقق الذي نصح بتصميم نظام تسجيل الأسهم، ينبغي أن يقوم بتدقيق عمل النظام، والفشل في اتخاذ خطوات التدقيق العادية المتعلقة بذلك النظام له أثر عكسي في الكفاءة والاستقلال.

إن عملية إعداد السجلات المحاسبية وإنجاز التراكم المحاسبي هي خدمة كثيراً ما تطلب من المدقق، ولا سيما من أصحاب الشركات الصغيرة، وفي كل الحالات التي تتطلب الاستقلال وحيثما يكون المدقق معنياً في تحضير السجلات المحاسبية للعميل، فإنه يجب أن يأخذ المتطلبات التالية بعين الاعتبار:

ينبغي على المدقق ألا تكون له علاقة أو شبكة علاقات مع العميل أو أي تضارب في المصالح التي قد تسيء إلى نزاهته واستقلاليته.

أن يتحمل العميل مسؤوليته عن البيانات.

يجب ألا يأخذ المدقق دور الموظف أو الإدارة التي تدير عمليات الشركة.

يجب ألا يشارك الموظفون المعنيون لإعداد سجلات المحاسبة في فحص تلك السجلات، وحقيقة إن المدقق الذي قد عمل أو احتفظ ببعض السجلات لا يعفيه ذلك من القيام بإجراءات التدقيق الكافية للاعتماد عليها في إبداء رأيه لإجراء اختبارات التدقيق الكافية.

د- العلاقات الشخصية والعائلية:

إن العلاقات الشخصية والعائلية قد تؤثر في مبدأ الاستقلالية، وهناك حاجة خاصة لضمان أن الأسلوب المستقل لأية مهمة لن يتعرض للخطر نتيجة لأية علاقة شخصية أو عائلية. وهذا يعني أنه ينبغي ألا يكون للمدقق أي علاقة شخصية تربط بينه وبين العميل ويشمل العميل صاحب المنشأة والمساهمين الرئيسيين والمديرين التنفيذيين والمسؤول المالي، أو بينه وبين أولئك الذين يشغلون مراكز تنفيذية مسؤولة.

أما بخصوص العلاقات العائلية، فلكل عضو أن يقرر على ضوء الظروف الاجتماعية الموجودة في ذلك البلد، درجة العلاقة مع العميل التي تعدّ وثيقة الصلة، ليؤكد أن مفهوم الاستقلالية في التدقيق للعميل لم يتأثر بها، وإن العلاقات العائلية التي تفرض دائماً تهديداً غير مقبول للاستقلالية هي التي يرتبط بها الشريك العامل أو الممارس أو الموظف في تعيينات لها علاقة بالعميل أو الزوجة أو الطفل المعول أو أي قريب يعيش معه في بيت مشترك، وفي بعض البلاد قد يكون مدى العلاقة أوسع من ذلك، مثال ذلك، الطفل، والزوجة، والآباء، والأجداد، وأخو الزوجة وأختها، والأخت والأخ.

هـ ــ الأتعاب:

عندما تمثل الأتعاب المقبوضة من عميل أو مجموعة مرتبطة من العملاء نسبة كبيرة من إجمالي أتعاب المدقق أو من المنشأة ككل فإن الاعتماد على ذلك العميل أو مجموعة العملاء سيكون موضع فحص ومن الممكن أن تثير الشكوك فيما يتعلق بالاستقلالية. وليس من السهل أن نحدد بكل دقة ما الذي يشكل نسبة غير مقبولة من مجموع الأتعاب التي يدفعها العميل أو مجموعة العملاء المرتبطة، على أنه إذا

كانت هذه الأتعاب هي الدخل وحدها أو هي الجزء الأساسي من مجموع الدخل فإنـه ينبغـي أن ينظـر المدقق فيما إذا كان ذلك يسيء إلى مبدأ الاستقلالية. وربما ينشأ وضع مماثل إن بقيت الأتعـاب المحققـة على العميل مقابل الخدمات غير مدفوعة لفترة طويلة.

و- الأتعاب المشروطة:

يجب ألا تعرض أو تقدم الخدمات المهنية إلى عميل حسب اتفاق أو ترتيب لا تحسب فيه الأتعاب ما لـم تظهر نتيجة محددة، أو تكون الأتعاب مشروطة بنتائج هذه الخدمات. وهنا ينبغي القـول إن الأتعـاب لا تعدّ مشروطة إذا قررتها المحكمة أو أية سلطة عامة.

ز- السلع والخدمات:

إن قبول السلع والخدمات من عميل قد يكون تهديداً مباشراً لمبدأ الاستقلالية، والقبول بإضافة مبالغ غيـر ملائمة يعدّ تهديداً مشابهاً لذلك هذا لا ينطبق فقط على المدقق و إنما أيضاً على زوجته وأبنائه المعولين.

ف – ملكية رأس المال:

يفضل أن يكون رأس المال العائد لشركة التدقيق مملوكاً بالكامل للمدققين، على أنـه يمكـن لأشـخاص آخرين أن يمتلكوا جزءاً من رأس المال شريطة أن تبقى غالبية رأس المال وحق التصويت بيد المدققين.

ن ـ الشركاء السابقون:

قد يترك الشريك الممارسة بالاستقالة أو التقاعد أو إنهاء عمله أو بيع المنشأة، وربما يقبل هـذا الشـريك التعيين مع عميل كان شريكاً سابقاً عندما كان يتم القيام بمهمة تدقيق من قبل المكتب الممارس الذي كـان هذا الشريك عضواً سابقاً فيه. في هذه الحالات لن تتأثر استقلالية المدقق.

ق- الدعاوى القضائية ودعاوى التهديد:

إن الدعاوى القضائية أو التهديد ببدء الدعاوى أو إعلان نية ذلك والتي تتم ما بين العميل والمـدقق قـد تسبب قلقاً في العلاقة بينهما وهذا الأمر قد يضعف الاستقلالية والموضوعية.

ك- التعامل طويل المدى لكبار الموظفين مع عملاء التدقيق:

إن استمرار المدقق في تقديم خدماته لأحد العملاء يشكل تهديداً لمبدأ الاستقلالية، وعلى المدقق أن يتخذ خطوات لضمان المحافظة على مبدأي الموضوعية والاستقلالية في عملية التدقيق. حيث أن استمرار تولي المدقق لعملية التدقيق لفترة طويلة عادة ما يشجع من وجهة المدقق والعميل العلاقات الشخصية والعائلية ويؤدي أيضاً إلى تكوين علاقة حميمة ربما تتحول إلى تهديد للموضوعية والاستقلالية، وبالإضافة إلى ذلك، تتأثر مسائل خاصة برقابة الجودة، من ناحية أن المدقق بسبب علاقته المستمرة قد يعتمد بأكثر ما ينبغي على هذه العلاقة عند قيامه بإجراءات التدقيق وإصدار أحكام بشأن قرارات التدقيق الرئيسية.

9) الكفاءة المهنية والمسؤوليات بخصوص استخدام غير المحاسبين:

يجب أن يمتنع المدققون عن الموافقة على القيام بخدمات مهنية إن كانوا غير مؤهلين لتنفيذها، ما لم يحصلوا على الاستشارة من الكفوء والمساعدة التي تمكنهم من الأداء المرضي لتلك الخدمات.

وإذا لم يمتلك المدقق الكفاءة لإنجاز جزء محدد من الخدمة المهنية عندها ينبغي عليه أن يبحث عن الاستشارة الفنية من الخبراء. وعند الاستفادة من خدمات الخبراء يجب على المدقق أن يقوم بالخطوات اللازمة ليعرف إن كان هؤلاء الخبراء على معرفة بالمتطلبات الأخلاقية. علاوة على ذلك فإن درجة الإشراف وكمية الإرشاد المطلوبة سوف تعتمد على الأفراد العاملين وطبيعة عملهم. ومن الأمثلة على الإرشاد والإشراف ما يلي:

- أن نطلب من الأفراد قراءة القواعد الأخلاقية المناسبة.
- أن نطلب تأكيداً خطياً يثبت فهم المتطلبات الأخلاقية.
- تقديم الاستشارة عند نشوء صراعات متحملة.

10) الأتعاب والعمولات:

أ- الأتعاب:

يستحق المدقق مقابل الخدمات التي يقدمها تعويضاً وهذا التعويض يجب أن يكون انعكاساً عادلاً لقيمة الخدمات التي تم إنجازها مع الأخذ في الحسبان ما يلي:

أ- المهارة والمعرفة المطلوبة لنوع الخدمات المهنية المطبقة.

ب- مستوى تدريب الأفراد وخبرتهم اللازمة للعمل في أداء الخدمات المهنية.

جـ- الوقت الضروري الذي يشغله كل شخص ملتزم بأداء الخدمات المهنية.

د- درجة المسؤولية التي تتطلبها تلك الخدمات.

ويجب ألا يتم ربط الأتعاب نتيجة تقديم الخدمات للعميل بنتائج معينة، كما أنه يجوز للمدقق أن يطالب العميل بدفع مبلغ أقل ما دفعه من قبل لخدمة مشابهة، بشرط أن يكون قد تم احتساب الأتعاب حسب العوامل المذكورة أعلاه، كما أنه يمكن للمدقق أن يحصل على عمل بعرض أتعاب أقل من غيره، وعلى كل الحال، يجب أن يدرك المدقق أن من يحصل على عمل بأتعاب أقل بكثير ما يطلبه مدقق آخر أو يعرضه آخرون يغامر بترك انطباع بانخفاض الجودة في عمله.

وعليه، عند تحديد الأتعاب مقابل خدمة مهنية، فإن فعلى المدقق أن يتحقق بأنه نتيجة للأتعاب التي عرضها:

- لن تضعف جودة العمل وسيبذل العناية اللازمة للامتثال لجميع المعايير و الإجراءات المهنية عند أداء هذه الخدمة.

- لن يضلل العميل فيما يتعلق بنطاق الخدمات التي تشملها الأتعاب المعروضة و الأساس الذي سيتم بناء عليه تقاضي الأتعاب في المستقبل.

علاوة على ذلك تضاف النفقات أو المصاريف المدفوعة من قبل المدقق والمتعلقة بتنفيذ الخدمة المهنية إلى قيمة الأتعاب كنفقات السفر.

ب- العمولات:

إن دفع أو استلام المدقق للعمولات قد يسيء إلى مبدأ الموضوعية والاستقلالية، يجب ألا يدفع المدقق عمولة من أجل الحصول على عميل، كما ينبغي ألا يقبل عمولة لتحويل عميل إلى طرف ثالث، وهنا ينبغي الإشارة إلى أن دفع واستلام أتعاب الإحالة بين المدققين في حالة عدم تنفيذ أية خدمة من المدقق المحول تعدّ عمولات.

11) الأنشطة التي لا تتوافق مع الممارسة العامة للمدقق:

يجب على المدقق ألا يقوم وبشكل متزامن مع عمله الأساسي كمدقق بأي عمل أو وظيفة أو نشاط يتعارض مع مصالح العميل أو يسيء إلى أمانته أو موضوعيته أو استقلاليته أو إلى السمعة الحسنة للمهنة. وإن تقديم نوعين أو أكثر من الخدمات المهنية في وقت واحد لا يسيء في حد ذاته إلى الأمانة و الموضوعية والاستقلالية.

12) أموال العميل:

ينبغي على المدقق ألا يحتفظ بأموال عملائه إن كان هناك سبب للاعتقاد بأنه قد تم الحصول عليها أو أنها سوف تستعمل في أنشطة غير مشروعة.

و في حال ائتمان المدقق على الأموال خاصة بالعميل يتوجب عليه:

- حفظ هذه الأموال بشكل منفصل عن أمواله و أموال شركته.
- استعمال هذه الموال للأغراض المخصصة لها فقط.
- أن يكون مستعداً دائماً للمحاسبة عن تلك الأموال لأي شخص مخول بالمحاسبة عنها.
- حفظ هذه الأموال بحساب مصرفي خاص أو أكثر من أجل أموال العملاء.
- عدم سحب أموال من حساب العميل إلا حسب تعليماته.

ويمكن سحب الأتعاب من أموال العميل بشرط أن يكون ذلك بعلم العميل وموافقته على سحبها علاوة على ذلك يجب ألا تزيد المدفوعات من حساب العميل عن رصيد العميل الدائن.

وآنذاك إذا بقيت هذه الأموال لفترة طويلة، فعلى المدقق وبالاتفاق مع العميل وضع تلك الأموال بفائدة، وهذه الفائدة يجب أن تودع في حساب العميل.

وأخيراً ينبغي على المدقق أن يحتفظ بدفاتر حسابات، لتبين في كل وقت تعاملاته مع العملاء بشكل عام، وأموال كل عميل فرد بشكل خاص، وينبغي أن يقدم كشف حساب إلى العميل مرة واحدة كل سنة على الأقل.

13) العلاقات مع المدققين الآخرين (مع الزملاء).

أ- قبول مهام جديدة:

إن وجود فروع أو شركات تابعة في مواقع لا يمارس فيها المدقق عمله قد تقضي تعاوناً مع زملائه، لتدقيق حساباتها وذلك بعد التنسيق مع العميل. كما أن تدقيق الحسابات ذات الطبيعة الخاصة قد تحتاج التنسيق مع الزملاء والتعاون معهم. ويجب أن تولى رغبات العميل كل الأهمية في اختيار المستشارين المهنيين سواء كان الأمر يتعلق بمهارات خاصة أم لا، وعليه، ينبغي على المدقق ألا يحاول أن يحد من حرية العميل، وبأي شكل في اختيار الاستشارة الخاصة وإذا كان ذلك مناسباً يجب تشجيعه عليه ذلك، وهذه الخدمات أو الاستشارات يمكن الحصول عليها بالطرق التالية :

1- من قبل العميل:

بعد مناقشة مسبقة و استشارة المدقق الممارس.

بناء على طلب أو توصية محددة من المدقق الممارس.

من دون الرجوع إلى المدقق الممارس.

2- من قبل المدقق الممارس مع مراعاة وجوب السرية:

ويجب أن تقتصر الخدمات المقدمة من قبل المدقق المستلم على المهمة المحددة التي تم استلامها من خلال الإحالة من قبل المدقق الممارس أو العميل، ما لم يطلب العميل خلاف ذلك، وعلى المدقق المستلم أيضاً واجب اتخاذ الخطوات المعقولة لدعم العلاقات الحالية للمدقق الممارس مع العميل، ويجب عليه عدم انتقاد الخدمات المهنية للمدقق الممارس من دون منح فرصة للأخير لتقديم كافة المعلومات المناسبة.

وعلى المدقق المستلم أن:

- يلتزم التعليمات التي يستلمها من المدقق الممارس أو العميل إلى الحد الذي لا يتناقض مع المتطلبات القانونية ذات العلاقة أو المتطلبات الأخرى.

- أن يضمن، إذا كان ذلك عملياً، إبلاغ المدقق بالطبيعة العامة للخدمات المهنية التي تم تنفيذها.

ب - استبدال المدقق في الخدمة:

إن للعميل الحق بلا منازع باختيار مستشاريه المهنيين، وأن يتحول إلـى غيـرهم إذا مـا أرادوا ذلـك لحماية المصالح المشروعة للمالكيين، ومن الضروري أيضاً أن يكون من حق المدقق الذي يطلـب منـه أن يحل محل مدقق آخر أن يتأكد من وجود أسباب مهنية تبرر عدم قبول ذلك التعيـين ولـن يـتم ذلـك بفاعلية من دون اتصال مباشر مع المدقق الحالي، من دون طلب محدد فلن يتطوع المدقق الحالي بتقـديم المعلومات عن أحوال العميل. مثل هذا الاتصال يساعد على المحافظة على العلاقات المتوافقة التي يجـب أن تتوفر بين المدققين الذين يعتمد عليهم العملاء من أجل المشورة والمساعدة المهنية.

وإن مدى قدرة المدقق الحالي على مناقشة أمور العميل مع المدقق المقترح تعتمد على:

1. حصوله على موافقة العميل.
2. المتطلبات القانونية أو الأخلاقية التي تتعلق بالإفصاح عن المعلومات التي تختلف باختلاف البلدان.

على المدقق الجديد أن يتحقق من عدم وجود أسباب مهنية، تحول دون الموافقة على التعاقد مـع العميـل الجديد. ولا يمكن التحقق من ذلك بشكل فعال دون الاتصال المباشر مع المدقق الحالي، وفي حـال عـدم اطلاع المدقق الحالي على طبيعة العمل الذي تم القيام به فيمكنه الامتناع عن تقديم أية معلومات تتعلـق بوضع العميل. وعلى المدقق الجديد أخذ المعلومات المقدمة من المدقق الحالي بمنتهـى الجديـة ضـمن إطار المحافظة على سرية المهنة. وتكمن فائدة الاتصال بين الأطراف فيما يلي:

- حماية المدقق من قبول التعيين في ظروف لا يعرف فيها كل الحقائق ذات الصلة.
- حماية أقلية المالكين في المنشأة الذين لا يعرفون تماماً كل ظروف التغيير المقترحة.
- حماية مصالح المدقق الحالي عندما يكون التغيير المقترح ناجماً عن التدخل أو محاولة التـدخل فـي واجباته ليعمل كمهني مستقل.
- وعلى المدقق المقترح وقبل قبول تقديم الخدمات المهنية للعميل أن يتأكد من الأمور التالية:
- أن العميل قد كشف للمدقق الحالي عن التغيير المقترح وأعطاه الأذن، ويفضل أن يكون ذلك خطيـاً، ليناقش أمور العميل بشكل كامل وبحرية تامة مع المدقق المقترح.

- عندما يقتنع بالجواب المقدم من العميل، يطلب الإذن، للاتصال مع المدقق الحالي، وإذا رفض ذلك الطلب فعلى المدقق المقترح أن يرفض التعيين في غياب الظروف الاستثنائية والمعرفة التامة.

عند استلام الموافقة على المدقق المقترح أن يسأل المدقق الحالي عما يلي:

1- معلومات أو أية أسباب مهنية ينبغي أن تكون معروفة قبل أن يقرر قبول أو رفض التعيين.

2- كل التفاصيل الضرورية التي تساعده على اتخاذ القرار

على المدقق الحالي عند إجراء الاتصال معه ما يلي:

أ ـ الإجابة، ويفضل أن يكون ذلك خطياً، وبيان ما إذا كانت هناك أية أسباب مهنية توجب عدم قبول المدقق للتعيين.

ب ـ إذا تبين وجود مثل تلك الأسباب أو أية أمور أخرى كان من الواجب الإفصاح عنها، أن يتأكد من أن العميل قد أعطى الإذن بإعطاء تفاصيل تلك المعلومات للمدقق الحالي ليقدم تقريراً بذلك إلى المدقق المقترح.

جـ ـ عند أخذ موافقة العميل عليه أن يفصح عن كل المعلومات التي يطلبها المدقق المقترح ليتمكن من تقرير ما إذا كان يقبل التعيين أم لا، وأن يتناقش بحرية تامة مع المدقق المقترح الأمور المتعلقة بذلك التعيين التي يجب أن يعرفها المدقق المقترح.

وإذا لم يستلم المدقق المقترح الجواب من المدقق الحالي خلال وقت معقول، ومع عدم وجود أسباب للاعتقاد بوجود أية ظروف استثنائية تحيط بعملية التغيير، يجب على المدقق المقترح أن يتصل مع المدقق الحالي بوسيلة أخرى، وإن لم يحصل على جواب مرضٍ، بهذه الطريقة يجب أن يرسل المدقق المقترح رسالة أخرى يذكر فيها افتراض عدم وجود سبب مهني يمنع قبول التعيين مع وجود النية لذلك.

وينبغي على المدقق الحالي أن يسلم المدقق المقترح جميع ملفات وأوراق العميل الموجودة لديه بعد التغيير في التعيين ويجب أن يخبر العميل بذلك ما لم يكن للمحاسب الحالي الحق القانوني بحجزها.

وأخيراً ينبغي القول إذا كان سبب الاختلاف بين العميل والمدقق الحالي هو الأتعاب فإن هذا لا يمنع المدقق المقترح من قبول المهمة.

14) الإعلان والترويج

إن مسألة السماح بالإعلان والترويج المهني من قبل المدققين هو موضوع تحدده كل جمعية مهنية بالاعتماد على الظروف القانونية والاجتماعية والاقتصادية لكل بلد. وعند السماح بالإعلان فإن هذا الإعلان يجب أن يكون صادقاً وشريفاً ولبقاً وأن يتجنب الخداع والغش وينفذ بشكل بعيد عن أي مظهر من مظاهر العنف أو استخدام الأساليب غير الملائمة اجتماعياً. وفيما يلي بعض الأمثلة عن أنشطة غير ملائمة يمكن أن تؤدي إلى عمليات خداع وغش:

أ ـ إعطاء توقعات زائفة وخادعة وغير صادقة عن نتائج مطلوبة.

ب ـ ما يتضمن القدرة على التأثير على المحاكم والوكالات المنظمة والهيئات المشابهة.

جـ ـ يتضمن بيانات المديح الذي لا يقوم على حقائق مؤكدة.

د ـ عمل مقارنات مع محاسبين مهنيين آخرين.

هـ ـ يتضمن توصيات بالتقدير أو مصادفات.

و ـ يتضمن أي تمثيل آخر قد يسبب عدم فهم أو خداع الشخص العادي.

ز ـ عمل ادعاءات زائفة كونه خبيراً أو اختصاصياً في مجال محاسبي معين.

ومن المعروف أن الهدف من الإعلان هو أن يدرك الجمهور مدى الخدمات التي يوفرها المدقق، وعليه فلا اعتراض على قيام هيئة العضو بإيصال هذه المعلومات إلى الجمهور على أساس مؤسسي أي باسم هيئة العضو.

ونبين فيما يلي بعض الأمور المتعلقة بهذه القاعدة :

- **الدعاية من قبل المدقق في بيئة لا تسمح بالإعلان:**

عندما يكون الإعلان في بلد ما ممنوعاً، تصبح الدعاية مقبولة من قبل المدقق بشرط:

1- أن يكون هدفها إبلاغ الجمهور أو قطاعات أخرى من الشعب ما يهمهم من حقائق بطريقة ليست زائفة أو مضللة أو خادعة.

2- أن تكون الدعاية بطريقة لائقة.

3- أن تكون محترمة مهنية.

4- أن يتجنب التكرار والإشهار بطريقة غير لائقة لاسم المدقق.

والأمثلة التالية توضح الظروف التي تكون فيها الدعاية مقبولة كما توضح الأمور المتصلة التي يجب أخذها في الحسبان وذلك بما ينسجم مع الشروط الواردة أعلاه.

- **التعيينات والمكافآت:**

إن من مصلحة الجمهور ومهنة التدقيق أن يكون تعيين أو نشاط آخر للمدقق في مسألة ذات أهمية وطنية أو محلية أو منح أي امتياز للمدقق أن يحظى بدعاية وأن يتم ذكر عضوية الهيئة المهنية، على أنه يجب على المدقق عدم استغلال أي من التعيينات أو الأنشطة السابقة للمنفعة المهنية الشخصية.

- سعي المدققين للبحث عن عمل مهني:

ربما يخبر المدقق الجهات المهنية بأي وسيلة إعلامية أنه يبحث عن شريك أو عمل براتب على أنه لا يجوز للمدقق أن يعلن عن عمل عقد في الباطن بطريقة يمكن تفسيرها بأنه يسعى للحصول على عمل مهني.

- **الأدلة:**

يمكن للمدقق أن يذكر اسمه في دليل بشرط ألا يُعد الدليل نفسه أو البيانات الواردة فيه دعاية وترويجاً للأسماء الواردة في الدليل، ويجب أن تقتصر البيانات على الاسم والعنوان ورقم الهاتف والوصف المهني وأية معلومات أخرى تساعد مستعمل الدليل على إجراء اتصال مع الشخص المعني أو المؤسسة التي تتعلق بها تلك البيانات.

- **الكتب والمقابلات والمحاضرات والظهور التلفزيوني والإذاعي:**

من حق المدققين الذين يؤلفون الكتب أو المقالات عن الموضوعات المهنية أن يضعوا أسماءهم ومؤهلاتهم المهنية واسم المؤسسة التي يعملون بها، ولكن عليهم عدم ذكر أية معلومات عن الخدمات التي تقدمها تلك المؤسسة، كما تنطبق شروط مماثلة على مشاركة المدقق في محاضرة أو مقابلة أو برنامج تلفزيوني حول موضوع مهني.

▪ **الدورات التدريبية والندوات:**

قد يدعو المدقق العملاء أو العاملين أو المدققين لحضور دورات تدريبية أو ندوات تعقد لمساعدة الموظفين، ويجب ألا يدعى إليها أناس آخرون باستثناء طلبات الحضور الخاصة. وربما يطلب من المدقق عقد مثل هذه الدورات لجهات خارجية فليس هناك ما يمنع، لكنه يجب عدم إبراز اسم المدقق بأكثر من اللازم في أية كتيبات أو وثائق تتعلق بذلك.

▪ الكتيبات و الوثائق التي تحتوي على معلومات فنية:

من الممكن إصدار الكتيبات والوثائق التي تحمل اسم المدقق وتعطي معلومات فنية لمساعدة العاملين أو العملاء أو المدققين الآخرين بينما لا تصدر هذه الكتيبات أو الوثائق إلى آخرين فيما عدا الطلبات الخاصة بذلك.

▪ **توظيف العاملين:**

يمكن للمدقق أن ينشر إعلانات التوظيف في المكتب بوساطة وسائل الإعلام المختلفة ومن الممكن أن يظهر في الإعلان مواصفات العمل وبعض التفاصيل لبعض الخدمات التي يقدمها المدقق للعملاء ولكن من دون عناصر الدعاية والترويج أو ادعاء تقديم خدمات مميزة تفوق خدمات المدققين الآخرين كحجم العمل وحجم المؤسسة.

▪ **الإعلانات نيابة عن العملاء:**

يمكن للمدقق أن يقدم لعملائه أو لغير عملائه بناء على طلب منهم:

أ- لمحة فعلية أو مصوغة بشكل موضوعي للخدمات المقدمة.

ب-دليل يبين أسماء الشركاء وعناوين المكاتب وعناوين وأسماء الشركات الزميلة.

▪ **القرطاسية ولوحات الأسماء:**

ينبغي أن تكون قرطاسية المدقق بمستوى مهني مقبول وتتوافق مع متطلبات القانون وهيئة العضو المهنية، فيما يتعلق بأسماء الشركاء والمشاركين والآخرين الذين يشاركون في العمل واستعمال الأوصاف المهنية، وكذلك البلاد أو المدن التي تم تمثيل المنشأة فيها، وكذلك الشعارات.... الخ. إن

تسمية أية خدمة يقدمها المدقق بأنها ذات طبيعة اختصاصية يجب منعها، ويجب تطبيق أحكام مماثلة حيثما يكون ذلك ممكناً على لوحات الأسماء.

- **إعلانات الصحف:**

يمكن استعمال الصحف المناسبة والمجلات لإبلاغ الجمهور عن تأسيس منشأة جديدة. أو عن تغيير في شراكة المدققين، أو عن أي تعديل في عنوان المنشأة. يجب أن تكون هذه الإعلانات محددة بعبارات تبين الحقائق وأن تولي اهتماماً باختيار المكان المناسب لتوزيع المجلة.

- نشر اسم المدقق في وثيقة يصدرها العميل:

عندما يقترح عميل أن ينشر تقريراً لمدقق، يتناول شؤون الأعمال الحالية للعميل أو يتعلق بإنشاء مشروع جديد، فإن المدقق يتخذ الخطوات اللازمة لضمان أن النطاق الذي يجب أن ينشر فيه التقرير لن يؤدي إلى تضليل الجمهور فيما يتعلق بطبيعة التقرير ومعناه، وفي هذه الحالات يجب على المدقق أن يعلم العميل بوجوب الحصول على الأذن قبل القيام بنشر هذه الوثيقة.

أما القواعد الخاصة بالموظفين فهي:

يحتوي هذا الجزء على القواعد التالية:

1 ــ تعارض الولاء:

على المحاسب المستخدم واجب الولاء لأصحاب عمله ولمهنتهم، وقد تتعارض هذه الولاءات في وقت ما، ويجب أن تكون الأولوية العادية عند الشخص العامل هي دعم الأهداف المشروعة والأخلاقية لمؤسسته، وتطبيق القواعد والإجراءات التي تدعمها. وإن اختلاف وجهات النظر حول الحكم الصحيح على المحاسبة أو الأمور الأخلاقية يجب أن يبدأ ثم ينتهي داخل مؤسسة المستخدمين. وإذا لم يستطع المحاسبون حل أية قضية مادية تتعلق باختلاف بين أصحاب العمل والمتطلبات المهنية، وبعد استنفاد كل الوسائل، لا يبقى أمامهم خيار آخر سوى الاستقالة. وعلى العاملين إثبات ذلك لصاحب العمل، ولكن واجبهم بالسرية عادة يمنعهم من توصيل القضية للآخرين.

2 ـ دعم الزملاء المهنيين:

يجب على المحاسب المهني، وبشكل خاص الذي له سلطة على غيره إعطاء الاهتمام اللازم لحاجتهم إلى التطوير وإمكانية اتخاذ أحكامهم الخاصة بشأن الأمور المحاسبية، ويجب عليه التعامل مع الاختلافات في الآراء بطريقة مهنية.

3 ـ الكفاءة المهنية:

على المحاسب المهني ألا يضلل أو يخدع صاحب العمل بالنسبة لدرجة الخبرة أو التجربة التي يمتلكها.

4 ـ عرض المعلومات:

يجب على المحاسب المهني عرض المعلومات المالية بشكل كامل وبأمانة وبطريقة مهنية حتى يمكن فهمها في سياقها الصحيح. كما يجب عليه الاحتفاظ بالمعلومات المالية وغير المالية بطريقة تصف بوضوح تام طبيعة المعاملات التجارية الحقيقة، والموجودات أو المطلوبات، وأن يصنف ويسجل القيود بطريقة صحيحة وفي موعدها.

أسئلة حول الفصل الثاني

أولاً : ضع دائرة حول الإجابة الصحيحة:

1- يعني تدقيق القوائم المالية:

(أ) مسايرتها لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(ب) ضمان صحة هذه القوائم المالية.

(ج) عدالة القوائم المالية وسلامتها.

(د) تحديد المسؤولية عن صحة القوائم المالية.

2- معايير التدقيق العامة من المعايير المهنية المتعارف عليها:

(أ) متطلبات تخطيط وإجراءات التدقيق.

(ب) التأهيل العلمي والعملي والاستقلال والعناية المهنية.

(ج) محتويات التقرير، نطاق ورأي.

(د) محتويات القوائم المالية والملاحظات.

3- وأي من الآتي يعدّ مسؤولاً عن عدالة تبويب وإظهار الأرقام في القوائم المالية:

(أ) إدارة الشركة.

(ب) المدقق الخارجي.

(ج) المدقق الداخلي.

(د) جمعية مدققي الحسابات.

4- يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للمدقق ضرورة أن يؤدي المدقق عمله بالعناية المهنية الواجبة ويعني ذلك أن:

أ-يؤدي المدقق عمله بجدية معقولة وبدون أية ملاحظات وأخطاء.

ب- يؤدي المدقق عمله طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ج- يؤدي المدقق عمله بما يرضي الهيئات الحكومية المسؤولة عن المهنة وبما يحقق رغبات المستثمرين الذين يعتمدون على تقريره.

د- يؤدي المدقق عمله بوصفه مهنياً يتمتع بدرجة المهارة والخبرة نفسها التي يتمتع بها الأشخاص الآخرون الذين يزاولون المهنة نفسها.

5- إن الهدف الأساسي لوضع معايير التدقيق يكمن في:

أ - زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يختص بعمليات التدقيق.

ب- إرضاء إدارة الشركة.

ج- الانسجام مع القوانين الضريبية.

د- اكتشاف الخطأ والغش في القوائم المالية.

6- إن الهدف الأساسي لتدقيق الحسابات هو:

أ - اكتشاف الخطأ والغش في القوائم المالية.

ب- تحديد المسؤول عن ارتكاب الخطأ والغش.

ج- إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية.

د- التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية بثبات.

7- إن حرية المدققين في تحديد إجراءات التدقيق هي:

أ - حرية مطلقة.

ب- حرية مقيدة بقواعد السلوك المهني.

ج- حرية مقيدة بحدود تحكمها معايير التدقيق المقبولة عموماً.

د- حرية مقيدة.

8- تختلف معايير التدقيق عن إجراءات التدقيق حيث إن الأخيرة ترتبط بـ :

أ - مقاييس الأداء.

ب- مبادئ التدقيق.

ج- الأعمال أو المهام التي ينبغي إنجازها.

د- أحكام التدقيق.

9- ما المقصود بمعايير التدقيق المقبولة عموماً:

أ- الأعمال التي ينبغي أن ينجزها المدقق.

ب- مقاييس جودة أداء المدقق.

ج- الإجراءات التي يجب استخدامها لجمع أدلة الإثبات المتعلقة بالقوائم المالية.

د- أهداف التدقيق التي تم تحديدها بصفة عامة لمهام التدقيق.

10- تساعد عملية التدقيق على توصيل البيانات الاقتصادية إلى جمهور المستثمرين لأن التدقيق:

أ - يعزز دقة البيانات المالية.

ب- يوفر الثقة في القوائم المالية.

ج- تضمن أن البيانات المالية معدة بطريقة عادلة (دون تحيز).

د- يؤكد لقراء القوائم المالية أن أي غش قد تم تصحيحه.

11- تعدّ عملية تدقيق الحسابات هامة لمستخدمي القوائم المالية لأنها:

أ - تحدد مستقبل بقاء إدارة الشركة التي تراجع قوائمها المالية.

ب- تهدف إلى قياس الإفصاح عن البيانات المالية والتشغيلية التي تتضمنها القوائم المالية.

ج- تشمل على الفحص الموضوعي وكذلك إعداد التقرير عن القوائم المالية التي تعدها الإدارة.

د- تهدف إلى إعداد تقرير عن مدى عدالة ودقة جميع المعلومات التي تحويها القوائم المالية.

12- في أي موقف ما يلي يعدّ المدقق منتهكاً لميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين عند تحديد أتعاب التدقيق:

أ- الأتعاب التي يتم تحديدها بناء على ما إذا كان تقرير المدقق عن القوائم المالية سيؤدي إلى تصديق المصرف على القرض.

ب- تحديد الأتعاب بناء على نتائج الجوانب المتعلقة بالإفلاس.

جـ- تحديد الأتعاب بناء على المبلغ الذي كان يدفع للمدقق السابق.

د- تحديد الأتعاب بناء على طبيعة الخدمة المؤداة و خبرة المدقق بدلاً من الوقت الفعلي الذي تم فيه أداء التدقيق

13- جاء بالميثاق المهني الأمريكي أنه ليس للمدقق أن يفصح عن المعلومات السرية التي حصل عليها خلال أدائه لواجبه المهني ما لم يحصل على موافقة العميل. في أي من المواقف التالية سيعد الإفصاح من جانب المدقق انتهاكاً للميثاق ؟

أ- الإفصاح عن المعلومات السرية للوفاء بمسؤوليات المدقق على نحو ملائم بما يتفق مع المعايير في المهنة.

ب- الإفصاح عن المعلومات السرية في إطار الالتزام باستدعاء رسمي صادر عن المحكمة.

جـ-الإفصاح عن المعلومات السرية إلى مدقق آخر يرغب في شراء منشأة المحاسبة.

د-الإفصاح عن المعلومات السرية خلال إجراءات فحص النظير التي يتطلبها المعهد الأمريكي.

14- يحكم علاقة مزاولي المهنة بالعملاء عنصران من عناصر السلوك المهني.

أ-العمومية والتعاون.

ب- التأييد والنزاهة.

جـ- العمومية والنزاهة.

د- النزاهة والمساواة.

15- إن مخالفة المدقق لقواعد السلوك المهني يعرضه للمسؤولية:

أ- الأدبية.

ب- المهنية.

جـ- القانونية.

د- الجنائية.

16- الهدف الأساسي لوضع قواعد السلوك المهني يتمثل في:

أ- رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته.

ب- الاستجابة إلى رغبات المشرع.

جـ- الالتزام بالواجبات المهنية.

د- جميع ما ورد أعلاه.

17- يرغب أحد المدققين في أن يحصل على قرض من المنشأة التي يقوم بتدقيقها. حصول المدقق على هذا القرض لا يُعد انتهاكاً لقاعدة الاستقلال:

أ-إذا كانت المنشأة تحت التدقيق مصرفاً.

ب-إذا كانت المنشأة تحت التدقيق مصرفاً وتم القرض حسب الإجراءات المعتادة.

جـ-إذا كانت المنشأة تحت التدقيق مؤسسة تجارية.

د- إذا كان مدير المنشأة تحت التدقيق ابن عم المدقق.

18- تعني الموضوعية كقاعدة من قواعد السلوك المهني عدم تحيز المدقق عند:

أ-التمييز بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وغيرها من المبادئ.

ب-النظر في الأمور المتعلقة بعملية التدقيق كافة.

جـ- الاختيار والمفاضلة بين إجراءات التدقيق.

د- الاختيار والمفاضلة بين السياسات البديلة.

19- ينبغي على المدقق الالتزام بالموضوعية عند قيامه بعملية التدقيق لأن ذلك:

أ- يؤكد استقلاليته في إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية.

ب- يؤكد استقلال مصالحه عن مصالح المنشأة.

جـ- يتفق مع قانون التجارة السوري.

د- يحميه من القضايا التي يمكن أن ترفعها الجهات المستفيدة من تقريره.

20- يمكن أن يؤدي توافر المظاهر الخارجية أو الظاهرة لاستقلال المدقق إلى :

آ- استقلال المدقق ذاتياً.

ب- الحد من مسؤولية المدقق.

جـ- المحافظة على ثقة الجمهور في مهنة التدقيق.

د- الوفاء بالالتزام بمعايير العمل الميداني.

21- يقبل المدقق عملية التدقيق إذا حسبت أتعابه عنها على أساس:

أ- نوع تقريره حول عدالة القوائم المالية.

ب- نسبة مئوية عن صافي الربح.

جـ- ساعات عمل المدقق ومساعديه مضافاً إليها المصاريف.

د- قيمة الاختلاسات التي يكتشفها في أثناء العمل.

22- ينبغي على المدقق أن يرفض أداء الخدمات الاستشارية للمنشأة إذا :

أ- تطلب ذلك أن يتخذ هذا المدقق القرارات التنفيذية اللازمة.

ب-كانت الاستشارة لا تتعلق بموضوعات المحاسبة.

جـ- كان هذا المدقق مدققاً لحسابات منشأة منافسة.

د- كان سيقدم توصيات لإدارة المنشأة التي تقبل أو ترفض أو تعدل هذه التوصيات.

23- تمنع قواعد السلوك المهني على المدقق إفشاء الأسرار التي يعلمها أثناء عملية التدقيق، ويقصد بهذا عدم الرد على الاستفسارات التي تقدم إليه من :

أ- جمعية المحاسبين القانونيين.

ب- الجهات القضائية.

جـ- الشركة عميل المدقق.

د- مجلس إدارة الشركة عميل المدقق.

ثانياً: اذكر الأجزاء الأربعة لميثاق السلوك المهني الأمريكي وحدد الغرض من كل منها؟

ثالثاً: فرق بين الحياد في الواقع والحياد في المظهر؟.

رابعاً: لماذا يعدّ الحياد أمراً ضرورياً للمدقق.

خامساً: اشرح أهمية وجود ميثاق للسلوك المهني.

سادساً: ما موقف المهنة من القيام بتقديم الخدمات الاستشارية الإدارية إلى عميل التدقيق.

سابعاً: فرق بين ميثاق السلوك المهني الأمريكي والدولي.

ثامناً: تكلم باختصار عن قواعد السلوك المهني الدولي والمتعلق بالمدقق.

تاسعاً: ما المبادئ السلوكية الواردة في الدليل الدولي للسلوك المهني.

عاشراً: لخص القيود المفروضة على الإعلان كما جاءت في الدليل الدولي.

11- من أجل الوفاء بالعناية اللازمة على المدقق:

آ-الحصول على ثقافة تعليمية متصلة.

ب-التقرير عن مدى اتفاق القوائم الماليةIFRC.

ج-الحصول على أدلة كافية تدعم الرأي.

د-تنفيذ التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

12- أي ما يلي يشرح مفهوم الشك المهني:

آ-الاعتماد على أدلة خارجية وليست داخلية.

ب-التركيز على المفردات ذات الطبيعة الكمية.

ج-التقييم الانتقادي للأدلة المقدمة من قبل الإدارة.

د-تقييم مصالح المدقق لدى الجهة الخاضعة للتدقيق.

13- إن لمصادر أدلة الإثبات الأعمق تأثيرا على المدقق هي:

آ-الخارجية. ب-إجابات الإدارة.

ج-الأدلة التي يصنعها المدقق. د-إجابات محامي الشركة.

14- إن أكثر الأدلة إقناعا والمتعلقة بوجود حاسوب تم شراؤه مؤخرا هي:

آ-إجابات الإدارة. ب- مستندات أعدت خارجا.

ج-ملاحظة إجراءات الشركة تحت التدقيق. د-ملاحظة الحاسوب ذاته.

15- أي من المفاهيم التالية أقل صلة بالعناية اللازمة:

آ- الاستقلال في الواقع.　　ب- الشك المهني.

ج- المدقق الحصيف.　　د- التأكيد المعقول.

16- إن فهم الرقابة الداخلية يسهم في:

آ-تحديد مدى قدرة فريق التدقيق على إنجاز المهمة.

ب-التأكد من الاستقلال كحالة عقلية.

ج-معرفة حاجة فريق العمل للتدريب.

د-تخطيط طبيعة وتوقيت الأدلة الإضافية التي على المدقق جمعها.

الفصل الثالث

تقارير التدقيق وأوراق العمل

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل سيكون الطلب ملماً بما يلي:

1 ـ وصف طبيعة تقرير المدقق وأهميته.

2 ـ معايير التدقيق المتعلقة بإعداد التقرير.

3 ـ أنواع تقارير التدقيق.

4 ـ الشروط التي تتطلب الخروج عن التقرير النظيف.

5 ـ أوراق التدقيق.

الفصل الثالث

تقارير التدقيق وأوراق العمل

تمهيد:

بعد حصول مجد على شهادة المحاسب القانوني، قام بتدقيق حسابات إحدى الشركات، ولما كانت الشركة صغيرة الحجم، أراد مجد أن يبدأ أعماله بشكل جدي ودقيق، فقرر تدقيق عملياتها بالكامل، ونتيجة التدقيق لم يجد أي غش أو خطأ، وكانت القوائم المالية التاريخية تعبر عما مضى من أحداث انعكست في المستندات والوثائق وسجلت في السجلات المحاسبية ثم عبر عنها في القوائم المالية، وقد اتبعت الشركة المعايير الدولية في معالجة تسوياتها المحاسبية والتقويمية، فسارع مجد إلى إعداد تقرير نظيف يقول فيه إن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية...إلخ ومع أن مجد علم أثناء قيامه بالتدقيق الميدانية أن وزارة الدفاع قد أنهت عقدها مع الشركة للعام القادم، إلا أنه لم يشر إلى ذلك لأنه-من وجهة نظر مجد- أمر مستقبلي لا علاقة له بقوائم الشركة عن العام المنصرم.

ولم تكد تمر ثلاثة أشهر من العام الجديد حتى تكدست منتجات الشركة ولم تتمكن من بيعها إلى المستهلكين العاديين، فلجأت إلى المصرف للحصول على سيولة تمكنها من الاستمرار في نشاطها، إلا أن القرض الذي حصلت عليه استنفد خلال الأشهر الثلاثة التالية، وعجزت الشركة عن دفع ديونها للموردين فأعلنت إفلاسها. فتحرك المصرف وغيره من الدائنين ورفعوا الدعوى على مجد مرفقين تقرير مجد الذي بنى المصرف والدائنون الجدد قراراتهم على أساسه، وقد كان مجد قد حصل على مئة ألف أتعاباً من الشركة عن العام، أما المصرف فيطالبه بدفع عشرين مليون تعويضاً عن خسارته من القرض وهكذا الدائنون الآخرون.

أولاً: طبيعة تقرير المدقق وأهميته :

إن الهدف النهائي لخدمات التدقيق يتمثل في إبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية و تمثيلها نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي والتدفقات النقدية، أو بمعنى آخر أن مسؤولية المدقق في هذا الشأن تتحدد فقط بحدود ما جاء في رأيه الذي عبر عنه في صورة تقرير التدقيق.

ولا بد من الإشارة إلى أن المسؤولية الرئيسة عن إعداد القوائم المالية وتصويرها تقع على عـاتق إدارة المشروع. بمعنى أن إدارة المشروع مسؤولة مسؤولية مباشرة عن تحقيق أهدافه، وعن اسـتخدام سـائر الوسائل والإجراءات اللازمة لضمان المحافظة على أصوله وصحة إثبات عملياته في السجلات والـدفاتر المختلفة، وعن دقة البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وسلامتها. وعلى ذلك فـلا يجـوز أن يقوم المدقق بتعديل بياناتها أو تغييرها دون موافقة إدارة المشروع، وفي حال احتواء القوائم المالية علـى مخالفات مادية تقتضي تعديل بعض بياناتها طبقاً لقناعة المدقق، فقد جرى العـرف بـأن يقـوم المـدقق بإبلاغ إدارة الشركة بوجهة نظره. وعليه فإذا اقتنعت إدارة الشركة بملاحظات المـدقق ووافقـت علـى إجراء التعديلات المقترحة فإن الأمر يكون منتهياً، أما في حالة عدم موافقة الشركة على وجهـة نظـره فإنه لا يملك حق تعديل القوائم المالية إطلاقاً ولكنه في الوقت نفسه يملك الحق في أن يتحفظ في تقريـره و أن يشير إلى هذه المخالفات.

وإن إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، يعني أن المدقق لا يضمن أو يشـهد بدقـة القـوائم الماليـة وصدقها. بل إن إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية يتفق مع طبيعـة تلـك القـوائم الماليـة والعمليـة المحاسبية، حيث إن كثيراً من بياناتها تستند في تحدي قيمتها إلى أحكام شخصية مسـتمدة مـن المبـادئ المحاسبية المقبولة عموماً. وكذلك إن المدقق لا يقوم عادة باختبار جميع عمليات المشروع ومستنداته بـل يعتمد على اختبار عينات منها.

ثانياً: عناصر التقرير:

أوضح المعيار الدولي رقم (700) العناصر الأساسية لتقرير المدقق على النحو التالي:

1- عنوان التقرير:

ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له. ويفضل استخدام اصطلاح (تقرير مدقق مستقل) فـي العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تلـك الصـادرة عـن موظفي الشركة، أو عن مجلس الإدارة، أو عن تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون نفس متطلبـات قواعد المهنة كما يلتزمها المدقق المستقل.

2- الجهة التي يوجه إليها التقرير:

ينبغي أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف الارتباط بالتدقيق. ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة الشركة موضوع التدقيق.

3 ـ الفقرة التمهيدية (الافتتاحية):

ينبغي أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية التي يتم تدقيقها وتاريخها والفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات المالية. فضلاً عن ذلك يجب أن يبين في التقرير أن القوائم المالية وإعدادها هي من مسؤولية إدارة الشركة وأن دور المدقق ينحصر في إبداء الرأي في عدالة هذه القوائم. وأن تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

ويمكن أن تأخذ الفقرة التمهيدية الشكل التالي:

((لقد قمنا بتدقيق الميزانية المرفقة لشركة...كما هي في 2011/12/31 وبيانات الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذلك التاريخ. وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

4 ـ مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية:

يجب أن يبين تقرير المدقق أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وأن هذه المسؤولية تشمل مايلي:

أ ـ تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.

ب ـ اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.

ج ـ عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

5- مسؤولية المدقق:

يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق هي إبداء رأي حول البيانات بناء على التدقيق. كما يجب أن يبين التقرير أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية، كما يجب أن يوضح تقرير

المدقق كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية، وأن على المدقق تخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

فضلاً عن ضرورة أن يصف التقرير مايلي:

أ ـ التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.

ب ـ الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر على المدقق الأخذ في الحسبان الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالاقتران مع تدقيق البيانات المالية فإن على المدقق حذف العبارة التي مفادها أن اعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية.

ج ـ يشمل التدقيق كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية. كما ينبغي على المدقق أن يبين في تقريره أنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

6- فقرة الرأي:

يجب أن يبين تقرير المدقق بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية وأن القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية. ويمكن أن يتم استخدام تعبير آخر عن العدالة مثل تمثل بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية. ويتم تحديد إطار إعداد التقارير والقوائم المالية بوساطة معايير المحاسبة الدولية، أو مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

إضافة لإبداء الرأي من قبل المدقق حول الصورة الصادقة والعادلة، قد يحتاج المدقق إلى إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع القوانين والأنظمة النافذة.

ونورد فيما يلي مثالاً يبين فقرة الرأي:

«برأينا أن القوائم المالية تمثل بصورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة من كافة النـواحي الجوهريـة) المركز المالي للشركة كما هي في 2011/12/31 ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهيـة بـذلك التاريخ وفقاً لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير المقبولة عموماً أو المعايير الوطنية وتتفق مـع الأنظمـة والقوانين المتبعة».

7 – تاريخ التقرير:

يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال العمل الميداني. ويبين هذا التاريخ أن مدقق الحسابات قد أخذ في الحسـبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المدقق.

8- عنوان المدقق:

يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجـود مكتـب التـدقيق الـذي يتحمـل المسؤولية عن عملية التدقيق.

9- توقيع المدقق:

يجب أن يوقع التقرير باسم منشأة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكليهما وحسبما هـو مناسـب. ويوقع التقرير عادة باسم المنشأة بالنظر لافتراض أن المنشأة مسؤولة عن عملية التدقيق.

ثالثاً: أنواع الرأي المهني:

إن رأي المدقق في القوائم المالية التي قام بتدقيقها، يختلف تبعاً لاختلاف نتائج عمليتي الفحص والتحقـق وما تتطلبه من ضرورة الحصول على الأدلة والبراهين اللازمة للحكم على عدالة الإفصاح الـذي تقدمـه هذه القوائم.

وإن اختلاف رأي المدقق في القوائم المالية تبعاً لاختلاف النتائج التي يتوصل إليها نتيجة القيـام بعمليـة التدقيق يعني وجود أنواع متعددة من تقارير إبداء الرأي يتفق كل منها مـع الأحكـام الشخصـية التـي يتوصل إليها بخصوص مدى عدالة تمثيل هذه القوائم نشاط المشروع ومركزه المالي. وقد جرى العـرف على إصدار أربعة أنواع من الآراء في تقرير مدقق الحسابات هي:

1- التقرير النظيف.

2- التقرير التحفظي.

3- التقرير السالب.

4- تقرير عدم إبداء الرأي.

إن تعدد أنواع تقارير إبداء الرأي يتفق تماماً مع المفاهيم التي تحكم معايير التدقيق الدولية، والتي تشير بطريقة مباشرة إلى هذا التعدد. حيث إنها تنص على وجوب إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة. وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك. ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص الخدمة التي يقوم بها المدقق وطبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

1- التقرير النظيف: Unqalilield Opinion

يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات أو التقرير من دون تحفظات ويبين هذا التقرير أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية بالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (أو معايير المحاسبة الدولية).

ويشير الرأي النظيف أيضاً ضمنياً أنه قد تم تحديد تأثير التغيرات في المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

ويعد هذا التقرير من أكثر تقارير إبداء الرأي قبولاً من وجهة نظر المشروعات التي تخضع قوائمها المالية للتدقيق، ومن أكثر التقارير إصداراً بوساطة المدققين عند أدائهم لخدمات التدقيق.

ونورد فيما يلي نموذجاً لتقرير نظيف حسب المعيار الدولي رقم (700).

تقرير مدقق الحسابات مستقل

يوجه إلى الجهة المناسبة.

تقرير حول البيانات المالية

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرافقة لشركة.. والتي تشمل الميزانية العمومية كما في 2011/12/31 وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية عندئذ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية.

إن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

مسؤولية المدقق:

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية، وهذه المعايير تتطلب أن نمتثل لمتطلبات أخلاقيات المهنة، وأن نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر فإن على المدقق اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية[3] للمنشأة.

---

[3]- في الحالات التي يكون فيها على المراجع كذلك إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية إلى جانب مراجعة البيانات المالية فإنه يتم صياغة هذه الجملة كما يلي: عند إجراء هذه التقييمات للمخاطر على المراجع اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم مراجعة مناسبة في ظل الظروف.

يشمل التدقيق كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة، وكذلك تقييماً للعرض الشامل للبيانات المالية. إننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق.

الرأي:

في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً أو (تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية) المركز المالي لشركة.......... في 2011/12/31 وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

توقيع المدقق

تاريخ تقرير المدقق

عنوان المدقق

- تقرير غير متحفظ يبين تأكيد أمر معين وذلك في حال عدم التأكد من النتائج:

في بعض الأحيان يتم تعديل تقرير مدقق الحسابات بإضافة فقرة إيضاحية إلى التقرير لتأكيد أمر معين. ويجب أن تشير هذه الفقرة الإضافية إلى إيضاح حول القوائم المالية تتم فيه مناقشة الأمر بتفصيل أكثر. إن إضافة مثل هذه الفقرة لا تؤثر في الرأي بالنسبة للمدقق ويفضل إضافتها بعد فقرة الرأي وعادة تشير إلى أن المدقق لا يتحفظ في رأيه.

وفيما يلي نموذج لذلك التقرير:

تقرير مدقق الحسابات

الفقرات التمهيدية، النطاق، الرأي: من دون تعديل.

- فقرة إيضاحية:

من دون تحفظ في رأينا، نشير إلى ما هو وارد في إيضاح (×) حول القوائم المالية حيث توجد دعوى لعملية خرق وانتهاك لبراءة اختراع مقامة ضد الشركة من الغير تطالب الشركة بدفع تعويض لقاء

الأضرار التي لحقت بالمدعي نتيجة لذلك وقد قامت الشركة برفع دعوى مضادة. إن إجراءات الاستماع إلى الأدلة المقدمة من الطرفين المتنازعين لا تزال قائمة وحتى هذا التاريخ لم تظهر نتائج الاستماع إلى تلك الأدلة. هذا ولا تشتمل القوائم المالية على أية مخصصات مقابل الالتزامات التي قد تنشأ من النتيجة النهائية لهذه القضية.

- تقرير مدقق الحسابات في حالة المنشآت في مرحلة الإنشاء:

تعد المنشأة في مرحلة التكوين (الإنشاء) إذا كانت توجه غالبية جهودها إلى تأسيس عمل جديد و يتوفر بها أحد الخصائص التالية :

ـــ المنشأة لم تبدأ العمليات الرئيسية المخطط لها، أو

ـــ تم البدء بهذه العمليات إلا أنها لا تدر إيرادات هامة.

مثل هذه المنشآت تحيطها حالة من عدم التيقن بسبب أوضاعها الخاصة، وفي أغلب الأحيان لا يتمكن المدقق من إصدار تقريره النموذجي حولها. وفي بعض الحالات قد يضطر إلى حجب الرأي.

إلا أنه في أغلب الأحيان يصدر المدقق رأياً نظيفاً إلا أنه يضيف فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي توضح حالة عدم التأكد المتعلقة بالمنشأة في مرحلة التأسيس وتشير هذه الفقرة إلى إيضاح حول القوائم والتقارير المالية يوضح أوضاع المنشأة بتفصيل أكثر. ونعرض فيما يلي نموذجاً لهذا التقرير:

الفقرات التمهيدية، النطاق، الرأي: من دون تعديل.

- فقرة إيضاحية:

كما هو مبين في إيضاح (×) لا تزال الشركة في مرحلة الإنشاء و منذ تأسيسها في تاريخ..... إن تحقق جزء رئيسي من أصولها يعتمد على قدرة الشركة على توفير حاجاتها التمويلية المستقبلية وعلى نجاح عملياتها في المستقبل، الأمر الذي لا يمكن تحديده في الوقت الحاضر.

2- التقرير المتحفظ:

قد لا يتمكن المدقق من إبداء رأي نظيف لدى وجود إحدى الحالات التالية التي لها أو قد يكون لها وفقاً لتقدير المدقق، تأثير جوهري على القوائم المالية:

أ- هناك تحديد لنطاق عمل المدقق.

ب- هناك عدم اتفاق مع الإدارة حول القوائم المالية (قبول السياسات المحاسبية أو طريقة تطبيقها أو كفاية الإفصاحات في القوائم المالية.

إن الحالة في (أ) أعلاه قد تؤدي إلى رأي متحفظ أو حجب الرأي. أما الحالة المبينة في (ب) أعلاه فقد تؤدي إلى رأي متحفظ أو رأي معارض.

ويتم إصدار الرأي المتحفظ عندما يقرر المدقق أنه من غير المناسب إصدار رأي غير متحفظ و في الوقت نفسه لا يكون تأثير عدم الاتفاق مع الإدارة أو تحديد نطاق التدقيق جوهرياً و شاملاً لدرجة تتطلب حجب الرأي أو رأياً معارضاً. ويتم التعبير عن الرأي المتحفظ بكلمة «استثناء» لتأثير الأمور التي تتعلق بالتحفظ. وهنا فإن تقرير المدقق يجب أن يشتمل على وصف واضح لكل الأسباب الهامة والتأثير الجوهري لها في القوائم المالية، إن أمكن. وعادة يتم إدراج هذه المعلومات في فقرة منفصلة (مستقلة) تسبق فقرة الرأي ويمكن أن تشير هذه الفقرة إلى إيضاح حول القوائم المالية.

وعلى الرغم من أن اتجاهات الممارسة بصورة عامة مؤيدة بقضايا المحاكم تشير إلى أن عدالة الإفصاح هي تلك المنسجمة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) إلا أن ثمة حالات خاصة قد يعتقد فيها المدقق أن الانسجام مع تلك المبادئ يؤدي إلى التضليل، وعليه عندئذ أن يطلب إلى الإدارة تجاوز المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والإشارة إلى ذلك في التقرير. وإن هذه النقطة تنسجم مع الدور الإيجابي الذي يجب أن يؤديه في تطوير مبادئ المحاسبة، ولاسيما أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً هي بالأصل من نتاج مدققي الحسابات من خلال التوصيات التي قدمتها المنظمات المهنية. ويمكن أن نسوق مثالاً على ذلك: إذا كانت الشركة تتبع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي تدور أصلاً في فلك التكلفة التاريخية، ما يؤدي إلى قياس الربح وتوزيعه في بعض الحالات كحالة التقادم الفني لبعض الآلات وارتفاع أسعار الآلات المعاصرة التي يمكن أن تحل محلها، إذ إن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تشير بصورة عامة إلى استهلاكها عبر عمرها الإنتاجي. فإذا شعر المدقق أن السير وراء هذه السياسة قد يؤدي إلى توزيع أرباح وهمية أو إلى إفلاس المشروع في المستقبل فعليه أن يطلب إلى الإدارة اتخاذ الإجراءات التي يرى أنها تضمن عدالة أكبر في القوائم المالية.

وتفضل بعض المنشآت عرض معلوماتها الاقتصادية المتمثلة بالقوائم المالية والبيانات الأخرى بالاستناد إلى أسس أخرى غير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً كما في الحالات التالية:

آ- شركات الضمان.

ب- محاسبة الأساس الضريبي.

جـ- محاسبة الأساس النقدي.

د- طرق أخرى كمحاسبة الاستبدال أو القيم الاقتصادية.

عند ذلك لا بد للمدقق من تحديد الأساس الشامل الذي اعتمدته القوائم المالية والمغاير للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. بالإضافة إلى بيان الاختلاف مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وبيان أن القوائم المالية المعروضة غير معدة على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. أما فقرة المجال فتبقى كما هي مع إشارة واضحة للقوائم المالية التي تم تدقيقها وتاريخها والأسس التي اعتمدت في تدقيقها.

يطلق على هذا التقرير اسم التقرير مع التحفظات أو التقرير المقيد. ويعد التقرير التحفظي امتداداً معدلاً للتقرير النظيف، ويرجع هذا التعديل أصلاً لوجود بعض التحفظات التي يرى المحاسب القانوني ضرورة الإشارة إليها. ويجب عليه في هذا المجال أن يحدد طبيعة هذه التحفظات مع تفسير واضح لأسبابها وأثرها في المركز المالي ونتيجة أعمال المشروع إذا ما أمكن ذلك.

إن إصدار الرأي التحفظي يرتبط ارتباطاً مباشراً بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها ومدى تأثيرها في عدالة الإفصاح في القوائم المالية. ويشترط أن تكون التحفظات ذات أهمية تبرر ذكرها في التقرير، فقد تخالف الشركة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لكن بشكل ليس له أهمية نسبية تذكر، كأن تعالج شراء إحدى قطع التبديل على أنها إيرادية، على الرغم من أن لها طبيعة رأسمالية حيث تعيش الحياة الإنتاجية نفسها للآلة التي ركبت عليها، فإذا كانت قيمة هذه القطعة زهيدة كألف ليرة مثلاً، فإن هذه المخالفة لا تبرر وضع تحفظ خاص بها نظراً لضآلة أهميتها النسبية.

تختلف طريقة كتابة التقرير التحفظي، باختلاف أسباب التحفظات، ويمكن ذكر أهم أسباب التحفظات على النحو التالي:

(1) تحفظ بسبب قيود على نطاق التدقيق:

يؤدي تحديد نطاق التدقيق إلى إصدار رأي متحفظ أو أحياناً حجب الرأي. وقد ينتج التحديد على نطاق التدقيق من قيود فرضها العميل (مثل أن ينص الاتفاق على عدم قيام المدقق ببعض الإجراءات التي يراها ضرورية. إذا تضمن الاتفاق المقترح مع العميل قيوداً على نطاق عمل المدقق تقضي حجب الرأي فإن على المدقق ألا يقبل مثل هذه العمليات إلا إذا ألزمه القانون بذلك. كذلك يجب على المدقق ألا يقبل ارتباطات التدقيق عندما يمكن أن تؤدي القيود على نطاق عمله إلى الإخلال بواجباته القانونية.

بالإضافة إلى ذلك قد تنتج القيود على نطاق عمل المدقق بسبب الظروف (مثلاً عندما يكون توقيت تعيين المدقق لا يمكنه من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون السلعي). وقد ينشأ التحديد على نطاق عمل المدقق عن النقص في السجلات المحاسبية للعميل أو عندما لا يتمكن المدقق من القيام بالإجراءات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي يستند إليها في إصدار تقرير نظيف.

في مثل هذه الحالات يجب على المدقق إصدار تقرير متحفظ وعليه أن يذكر في تقريره وصفاً للقيود على نطاق عمله كما يجب صياغة رأيه بحيث يبين بأنه متحفظ حول تأثير التعديلات المتحملة على البيانات المالية والتي كانت ستعد ضرورية في حالة عدم وجود هذه القيود على نطاق التدقيق ونذكر فيما يلي بعض الحالات التي ينتج عنها قيود على نطاق التدقيق :

آ- القيام بعملية التدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية:

يبين المعيار الدولي رقم (510) الإجراءات التي يجب على المدقق أن يقوم بها عند تدقيق الشركة لأول مرة حيث جاء في هذا المعيار أنه يجب على المدقق أن يحصل على قرائن أو أدلة كافية و ملائمة للتحقق من التالي:

1 ـــ إن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات أو تضليل لها تأثير جوهري في القوائم المالية للسنة الحالية.

2 ـــ إن الأرصدة الختامية للفترة السابقة تم تدويرها بطريقة صحيحة للفترة الحالية أو أنه قد تم تعديلها إذا اقتضت الضرورة.

3 ـــ الثبات في اتباع السياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة أو أنه تم احتساب تـــأثير التغيـــرات في السياسات المحاسبية والإفصاح عنها بطريقة سليمة.

فإذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة كافية وملائمة للتحقق من الأرصدة الافتتاحية، وذلـــك بعـــد القيام بإجراءات التدقيق اللازمة، فيجب عليه التحفظ في رأيه أو حجب الرأي وفي بعض الحـــالات التـــي يعود تقديرها للمدقق وللظروف المحيطة يمكن حجب الرأي أو التحفظ حول نتائج العمليات فقـــط وإبـــداء رأي نظيف حول المركز المالي.

وفيما يلي أمثلة حول هذه الأمور:

آ) – عدم كفاية السجلات المحاسبية في السنة السابقة:

إن عدم كفاية السجلات المحاسبية في السنة السابقة قد لا يمكننا من تكوين رأي حول مدى الثبـــات فـــي تطبيق السياسات المحاسبية بين السنة الحالية والسنة السابقة وحول الأرصدة الافتتاحية لـــبعض الأصـــول والخصوم. وعندما يكون للمبالغ تأثير مادي على نتيجة أعمال السنة الحالية والتدفقات النقدية فإنـــه يـــتم إصدار رأي حول الميزانية العمومية للسنة الحالية فقط، ويتم التحفظ حول الثبات في تطبيـــق السياســـات المحاسبية. ويأخذ التقرير النموذج التالي:

الفقرة التمهيدية من دون تعديل.

- ***فقرة النطاق:***

باستثناء ما هو وارد في الفقرة التالية، فقد تم تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق المتعـــارف عليها...(الكلمـــات الباقية مثل فقرة النطاق الواردة بالتقرير النظيف).

- ***فقرة إيضاحية:***

نظراً لعدم كفاية السجلات المحاسبية للشركة في السنة السابقة فإننا لم نـــتمكن مـــن تطبيـــق إجـــراءات التدقيق بشكل كاف يمكننا من إبداء الرأي حول قائمتي الأرباح والتدفقات النقديـــة للســـنة المنتهيـــة فـــي 2011/12/31 أو الحكم على مدى الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية المتبعة في السنة السابقة.

- *فقرة الرأي:*

- باستثناء تلك التعديلات، إن وجدت، التي كان سيتم الإفصاح عنها فيما لو تمكنا من تطبيق إجراءات التدقيق للحكم فيما إذا تم اتباع السياسات المحاسبية على الأساس نفسه مع السنة السابقة، برأينا إن الميزانية العمومية المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة ومن جميع النواحي الجوهرية المركز المالي لشركة ×....

ب) – عدم ملاحظة جرد المخزون السلعي:

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل

- *فقرة النطاق:*

باستثناء ما هو وارد في الفقرة التالية فقد تم تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها.....

- *فقرة إيضاحية:*

لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون السلعي والبالغ ××× كما هو في 2011/12/31، نظراً إلى أن ذلك التاريخ كان سابقاً للوقت الذي تم به تعييننا لتدقيق حسابات الشركة، كذلك لم نتمكن من التحقق من كميات المخزون باستخدام إجراءات تدقيق بديلة.

- *فقرة الرأي:*

باستثناء تأثير تلك التعديلات، إن وجدت، والتي كانت ستعد ضرورية فيما لو تمكنا من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون السلعي ومن التحقق من رصيد مخزون أول المدة، برأينا أن القوائم المالية تمثل بعدالة، من النواحي الجوهرية كافة، المركز المالي لشركة ×× كما في 2011/12/31 ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ج) – التحفظ حول مصادقات الذمم المدنية:

إذا كان سبب عدم إرسال مصادقات الذمم المدنية قيوداً فرضها العميل وكانت ذات تأثير جسيم على البيانات والقوائم المالية فعادة يقوم المدقق بعدم إبداء الرأي حول القوائم المالية وقد يقوم بإصدار تقرير متحفظ ويأخذ التقرير الشكل التالي:

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل.

- *فقرة النطاق:*

باستثناء ما هو وارد في الفقرة التالية فقد تم تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها.....

- *فقرة إيضاحية:*

بناء على تعليماتكم لم يشتمل نطاق تدقيقنا على إرسال مصادقات لبعض الذمم المدنية.

- *فقرة الرأي:*

باستثناء تأثير تلك التعديلات، إن وجدت، والتي كانت ستعد ضرورية فيما لو تمكنا من إرسال مصادقات كما هو مشار إليه في الفقرة السابقة، برأينا أن القوائم المالية....

أما إذا كان سبب عدم إرسال المصادقات قيوداً غير مفروضة من قبل العميل فعادة ما يقرر المدقق اللجوء إلى إجراءات تدقيق بديلة، فإذا لم يتمكن أيضاً من القيام بهذه الإجراءات وعد أن هذه القيود ذات تأثير جسيم فيقوم المدقق بالتحفظ في رأيه أو عدم إبداء الرأي وذلك اعتماداً على أهمية الموضوع.

وإذا تمكن المدقق من القيام بإجراءات تدقيق بديلة وكانت نتيجتها مرضية فيجب عدم الإشارة إلى الأمر على الإطلاق في تقرير المدقق.

2) تحفظ بسبب عدم اتباع (المخالفة) المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً:

في حال وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تؤدي إلى عدم الانسجام مع عدالة الإفصاح في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق، جرى العرف أن يقوم المدقق بمناقشة هذه المخالفات، واقتراحاته لتصحيحها، بصورة منطقية مفهومة مع إدارة الشركة. وفي أغلب الأحيان تأخذ الإدارة بوجهة نظر المدقق وتقوم بتعديل القوائم المالية، بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وما على المدقق عندئذ إلا أن يصدر تقريراً نظيفاً. أما إذا رفضت الإدارة تعديل القوائم المالية وكانت المخالفات ذات تأثير جوهري في القوائم فعلى المدقق إصدار رأي متحفظ أو رأي معارض.

أمثلة:

مثال (آ) – الاختلاف مع الإدارة حول قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها :

التقرير:

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل. كما هي في التقرير النظيف.

فقرة النطاق: من دون تعديل. كما هي في التقرير النظيف.

- **فقرة إيضاحية:**

يشتمل عنصر الذمم المدنية كما هو في 2011/12/31 على مبلغ «........» مستحق من شـركة تحـت التصفية. وبناءً على تقرير مصفي حسابات الشركة بأنه سيتم تحصيل مبلغ... من قيمة الـدين المسـتحق فقط. هذا ولم تقم إدارة الشركة بعمل أية مخصص للمبالغ التي لن يتم تحصيلها. هذا و فـي رأينـا انـه يجب عمل مخصص مقابل المبالغ التي لن تحصل و المقدرة بمبلغ....

- **فقرة الرأي:**

باستثناء عدم تكوين مخصص للديون المشكوك فيها كما هو وارد في الفقرة السـابقة برأينـا أن القـوائم المالية تمثل بعدالة النواحي الجوهرية كافة..... الخ.

مثال (ب): إذا افترضنا أن الشركة × × لم تقم بإدراج التكاليف الصناعية غير المباشـرة ضـمن تكلفـة المخزون طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، والتي تتطلـب إظهـار قيمـة المخـزون بالتكـاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة. وأن الإدارة رفضت اقتراحات المدقق بشأن تعـديل قيمـة المخـزون السلعي، وأنه قرر اعتماداً على أحكامه الشخصية وعلى مدى الأهمية النسبية للمخالفات، إصـدار تقريـر تحفظي عليها، فإن هذا التقرير يمكن أن يكتب بالطريقة التالية:

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل.

فقرة النطاق: من دون تعديل.

- **فقرة إيضاحية:**

تقوم الشركة بتقويم المخزون بأسعار لا تشمل على التكاليف الصناعية غير المباشرة. ولو قامت الشـركة بإدراج هذه التكاليف بحسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لارتفعت قيمة المخزون والأرباح المـدورة بمبلغ..... ومبلغ...... على التوالي كما في 2011/12/31 ولظهر صافي الربح للسنة بزيادة قدرها....

- فقرة الرأي:

باستثناء تأثير الفقرة السابقة والمتعلقة بحذف التكاليف الصناعية غير المباشرة عند تقويم المخزون، برأينا فإن القوائم المالية تمثل بعدالة..... الخ.

3) **تحفظات بسبب عدم كفاية الإفصاح**

إن عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية قد يتطلب من المدقق أن يصدر تقريراً تحفظياً عن هذه القوائم. وإن تقرير المدقق في هذه الحالة يجب أن يبين المعلومات الناقصة في فقرة إيضاحية إذا كان ذلك عملياً، على ألا يتحول المدقق إلى محاسب معد للقوائم المالية، إذ قد يكون النقص في الإفصاح كبيراً بحيث يصعب استكماله في تقرير المدقق، بل يكتفي عندئذ بالإشارة إليه. كأن تنص المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً على ضرورة عرض قائمة التدفقات النقدية، دون أن تلتزم الشركة ذلك، ما يقتضي من المدقق أن يكتفي بالإشارة إلى ذلك في تحفظاته في التقرير دون أن يعمد هو إلى إعداد قائمة التدفقات النقدية. وكذلك إذا كان على الشركة التزام عرضي غير محدد القيمة بشكل دقيق، فإن إغفال الإدارة لذكر هذا الالتزام، لا يعني ضرورة تحديد قيمته من قبل المدقق، بل يكتفي بالإشارة إليه في فقرة التحفظات الوسيطة، مع ذكر المعلومات الوصفية التي تفي بالأهمية النسبية لهذا الالتزام، دون أن يحل المدقق محل المحاسب والإدارة ويكلف نفسه لمهمة التنبؤ بقيم لم تأخذها الإدارة على عاتقها.

مثال: تقرير بسبب عدم كفاية الإفصاح.

الفقرة التمهيدية : من دون تعديل.

فقرة النطاق : من دون تعديل.

- **فقرة إيضاحية:**

قامت الشركة في 2011/4/20 بإصدار سندات بمبلغ........ بهدف تمويل مشروع توسيع مصنع الشركة، هذا وتحتوي اتفاقية إصدار السندات على قيود على توزيع الأرباح المستقبلية للمساهمين من الأرباح بعد 2011/12/31. وبرأينا أنه يجب الإفصاح عن هذه المعلومات وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

- فقرة الرأي:

باستثناء حذف المعلومات الواردة في الفقرة السابقة برأينا أن القوائم المالية تمثل بعدالة....

4) تحفظات بسبب عدم الاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً:

يحتاج مستخدمو البيانات المالية إلى مقارنة القوائم المالية للمنشأة على مدى فترة زمنية لتحديد اتجاهات مركزها المالي وأدائها وتدفقها النقدي، وعليه فعادة يتم اتباع السياسات المحاسبية نفسها في كل فترة. ويقضي معيار المحاسبة الدولي رقم (8) من المنشآت ألا تقوم بتغيير السياسات المحاسبية المطبقة إلا إذا تطلب ذلك القانون أو لجنة المعايير المحاسبية أو أن يؤدي التغيير في السياسات المحاسبية إلى إظهار الأحداث أو العمليات بصورة أكثر ملاءمة في القوائم المالية للمنشأة.

بناءً على ذلك يجب على المدقق أن يقوم بتقويم التغير في السياسات المحاسبية لتحديد ما يلي:

1 ــ إن المبدأ المحاسبي الجديد لا يتعارض مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

2 ــ إنه قد تم احتساب تأثير التغييرات في السياسات (المبادئ) المحاسبية والإفصاح عنها بطريقة سليمة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

3 ــ أن تقدم المنشاة تبريراً مقبولاً للتغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية.

إذا كانت السياسة المحاسبية الجديدة مخالفة لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أو كانت المعالجة المحاسبية لتأثير التغير غير مقبولة وكان تأثير ذلك ذا أهمية نسبية عالية فيجب إصدار تقرير متحفظ أو تقرير معارض بسبب عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

وإذا لم يقدم العميل تبريراً معقولاً في السياسات المحاسبية فيجب الإشارة إلى ذلك في تقرير المدقق.

وتنشأ تحفظات الاستمرار من المعرفة القائمة على أدلة الإثبات المؤهلة والكافية ما يمكن المدقق من وضع تحفظات تستند إلى أهمية التغيير النسبية ومدى تأثيره في مقارنة أرباح العام الحالي بالأعوام الماضية. وعندما يكون المدقق يراجع حسابات الشركة للمرة الأولى، فإنه لا يعرف الممارسات التي كانت في الأعوام الماضية بدقة، وعند ذلك تصبح عدم الإشارة إلى الاستمرار مبررة في تقريره. فضلاً عن ذلك فإن الممارسة الآن في الولايات المتحدة تتجه إلى عدم الإشارة في التقرير إلى مبادئ المحاسبة

المقبولة عموماً والاستمرار في تطبيقها، إلا إذا لاحظ المدقق عدم تطبيقها، أي أن السكوت عنهـا يعنـي أنها موجودة.

وهناك تغيرات لا تتطلب تحفظات في التقرير منها:

- تغيرات في التقديرات المحاسبية.

- تعديل أخطاء سابقة.

- التغير في شكل قائمة التغيرات أو أساسها في المركز المالي كعرض صـافي التغيـر عوضـاً عـن عرض الأرصدة، أو التحول من أساس رأس المال العامل إلى الأساس النقدي.

- التغيرات في الشركات التابعة التي تؤثر في الميزانية الموحدة أو قائمـة الـدخل الموحـدة لشـركات المجموعة، كما في حالة شراء سيطرة في شركة جديدة، أو تصفية إحـدى الشـركات التابعـة، أو بيـع المساهمات فيها. وعلى أي حال فإن عدم الإفصاح عن مثل هذه التغيرات يعد مخالفاً للمبـادئ المحاسـبية المقبولة عموماً.

والجدير بالذكر انه إذا أقدمت على التغيير ما أدى إلى إخفاء الخسارة وإظهار الأرباح، فإن ذلك سـيقابل بالرفض من قبل معظم المدققين، كما في إحدى الشركات التي غيرت نسب الاستهلاك في العـام الأخيـر واضعة مبررات اعتمدها مجلس الإدارة، ما أدى إلى تخفيف الأعباء على الأرباح، وأسـهم مـع أشـياء أخرى في إظهار أرباح وهمية.

أما عندما يكون التغيير مبرراً من الناحية العملية ولم يكن الأخذ به لأغراض إظهار أربـاح وهميـة أو تهريب الأرباح فيمكن للمدقق أن يتفق فيه مع الإدارة، ومع ذلك يجب الإشارة إليه في التقرير ما يخلـي مسؤولية المدقق تجاه الأطراف الأخرى ولا يسبب ضرراً أو إحراجاً لإدارة الشركة. وهنا يجب إضـافة فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي تسترعي الانتباه إلى موضوع التغيير وتشير إلى إيضاح في القوائم الماليـة يبين موضوع التغير بشكل تفصيلي. وفي هذه الحالة قد يصدر المدقق تقريراً نظيفاً، وهذا يمثـل موافقـة ضمنية على التغيير في السياسة المحاسبية. كأن ينص التقرير على فقرة إيضاحية كما يلي :

كما هو مبين في إيضاح رقم (×) حول القوائم المالية فقد قامت الشركة بتغيير طريقة احتساب تكلفة المخزون للسنة المنتهية في 2011/12/31.

تقرير متحفظ بسبب تغيير الشركة سياستها فيما يتعلق بتقويم الاستثمارات المالية.

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل.

فقرة النطاق: من دون تعديل.

- **فقرة إيضاحية:**

في السابق كانت الشركة تقيم استثماراتها في الأسهم قصيرة الأجل بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل. إلا أنها قامت باعتماد أسلوب التكلفة فقط من خلال السنة المالية المنتهية في 2011/12/31 وفيما لو تم تقويم هذه الاستثمارات بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل بحسب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً لنقصت قيمة الاستثمارات والأرباح المحتجزة الظاهرة بالميزانية المرفقة بمبلغ........ ولنقصت الأرباح الصافية السنوية بمبلغ..... .

- **فقرة الرأي:**

باستثناء تأثير التغير في السياسات المحاسبية كما هو موضح في الفقرة السابقة، برأينا أن القوائم المالية تمثل بعدالة.

5) تحفظات بسبب عدم التأكد:

لقد ذكرنا عند الحديث عن التقرير النظيف أنه يمكن للمدقق في حال عدم القدرة على تقدير نتيجة بعض الأحداث الطارئة التي قد تؤثر في أحد عناصر القوائم المالية أن يصدر تقريراً نظيفاً لكنه يقوم بإضافة فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي.

كذلك يمكن للمدقق أن يصدر تقريراً تحفظياً ويعود تقدير ذلك للمدقق من جهة وللأهمية النسبية لهذا العنصر أو ذاك من عناصر القوائم المالية من جهة أخرى. وفي هذه الحالة يمكن كتابة مثل هذا التقرير على النحو التالي :

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل.

فقرة النطاق: من دون تعديل.

- **فقرة إيضاحية:**

كما هو مبين في الإيضاح (أ) المكمل للقوائم المالية، فان الشركة طرف في دعوى قضائية يـدعي فيهـا الغير أنها تعدت على حق الاختراع المسجل رسمياً باسمه و يطالب الغير بتعويضات مناسبة تتوافق مـع استخدام الشركة لأفكار حق الاختراع في عملياتها الإنتاجية مع الأضرار التي تسببت بها نتيجـة لـذلك. والنتيجة النهائية لهذا الادعاء لن تتحدد إلا بعد صدور الحكم القضائي النهـائي، وإن الشـركة لـم تقـم بتشكيل المخصص اللازم لمقابلة الالتزامات التي يمكن أن تترتب على هذه الدعوى القضائية.

- **فقرة الرأي:**

باستثناء ما جاء في الفقرة السابقة، برأينا إن القوائم المالية المشار إليها سابقاً تمثل العدالة.....

6) تحفظات بسبب عدم التأكد من استمرار المشروع:

يمثل خطر المقاضاة أهم المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة القانونية في العقـود الأخيـرة، وقـد كانت الدعاوى المقامة ضد المدققين في الأغلب تتم عقب إفلاس المشروع وعدم قدرته علـى الاسـتمرار في مزاولة نشاطه، وتتعرض الأطراف الأخرى البنوك التي تقدم القروض للمشروع قبـل إفلاسـه إلـى خطر تبديد أموالها بسبب عدم معرفتها أن المشروع مقبل على الإفلاس، وكذلك المساهمون الذين يقبلـون على شراء أسهم المشروع قبل إفلاسه، سواء كانت ناتجة من زيادة رأس المال، أم شراء أسهم من حملـة سابقين باعوا أسهمهم في السوق المالي، وقد فقد المساهمون معظم قيمة أسهمهم بسبب إفلاس المشـروع. وصار من الطبيعي أن يلجأ المتضررون من عدم استمرار المشروع إلى رفع الـدعوى ضـد المحاسـب القانوني وهو الذي يمتلك سمة حسنة هو أو المنشأة التي يعمل من خلالها، كما لديه مال يمكنه مـن دفـع تعويضات للمتضررين، بخلاف إدارة المشروع المفلس، التي تكاد تفقد سمعتها بسبب الإفلاس، وهـي لا تملك في الغالب أموالاً تمكنها من دفع التعويض.

وقد اشتد تركيز الصحافة المالية، وعلت أصوات ممثلي المجتمع المالي في المؤسسـات القانونيـة فـي الدول المتقدمة (الكونغرس الأمريكي) لعدّ المحاسب القانوني مسؤولاً عن الإنذار المبكر وإعلام المجتمـع

المالي عن طريق تقريره عن القوائم المالية بإمكانية تعرض المشروع لخطر الإفلاس خلال العام القـادم. وكان من الطبيعي أن تحاول المهنة التنصل من هذه المسؤولية لأسباب أهمهـا: إن مسـؤولية المحاسـب القانوني تتعلق أساساً بالقوائم المالية التي تعرض واقع المشروع الاقتصادي في نهاية العام ونتائج أعمالـه عن ذلك العام، فإذا كان إفلاس المشروع بسبب إفصاح مضلل تضمنته تلك القوائم المالية فـإن مسـؤولية المدقق تكمن في كشف التضليل الذي تتضمنه تلك القوائم المالية التاريخية التي تتحدث عن عام مضـى، فإذا كان سبب الإفلاس مثلاً مغالاة إدارة المشروع في تقويم المخزون السلعي وتسعيره بتكلفته التاريخيـة بالرغم من انخفاض أسعاره في السوق بسبب الكساد القائم أو تجاوز المدة لمنتجات المشروع، فـإن مـن حق الأطراف المتضررة أن تطالب المدقق بأن يكتب في تقريره ملاحظة يبين فيها أن تسعير المخـزون السلعي أدى إلى زيادة الإيرادات والأرباح وإخفاء الخسائر بمبلغ محـدد وعليـه أن يطلـب مـن الإدارة استدراك هذا الخلل وعدم كتابة هذه الملاحظة إذا أعادت الإدارة النظر وعبرت عن خسائرها الفعلية فـي القوائم المالية المنشورة، ما يجعل الأطراف المتضررة على بينة من أمرها قبل وقوع الضـرر، أو قبـل اتخاذ القرارات الخاصة بذلك.

وإذا كانت الإدارة قد عرضت حسابات المدينين بقيمها التاريخية المسـجلة فـي الـدفاتر دون تخفـيض الديون المعدومة أو مخصصات الديون المشكوك فيها فمن حق الأطراف الأخـرى أن تطالـب المـدقق بذكر مثل هذه المعلومات في تقريره عن القوائم المالية إذا رفضت الإدارة إجراء التصحيحات اللازمة.

وإذا تجاهلت الإدارة التزامات بشركاتها التابعة عند توحيد القوائم المالية كما في إفلاس ENRON فمـن حق الأطراف الأخرى مطالبة المدقق بالإفصاح عن ذلك.

أما إذا كان الإفلاس ناجماً عن أمور تخرج عن نطاق القوائم المالية التاريخية وما تتضمنه مـن أرقـام ووقائع فإن مطالبة المدقق بالتحذير من الإفلاس لأسباب تخرج عن نطاق القوائم المالية التاريخيـة فيـه توسيع لمسؤولية المدقق التقليدية وتحميل المهنة مخاطر جديدة قد تعجز عن تحملها.

في ظل خطر التدقيق كما هو معروف حالياً، وقد مثلت نشرة معايير التـدقيق SAS34 الصـادرة عـن AICPA هذا الموقف حين اعتبرت أن إعداد القوائم المالية هو من واجبـات الإدارة التـي يقـع علـى

عاتقها التأكد من ملاءمة الاستمرار في النشاط، إلا في حالة حصول المدقق على معلومــات تفيــد بعــدم قدرة الشركة تحت التدقيق على الاستمرار.

إلا أن لجنة البورصة في أمريكا SEC أوضحت أن التحفظ في التقرير هو الملائم في حال وجود عــدم تأكد من قدرة المنشأة على الاستمرار (النشرة 90 لعام 1992) وأردفت النشــرة 115 لعــام 1970 بــأن تحفظات المدقق حول الاستمرار لا تمكن الشركة من تسجيل أوراقها المالية لدى البورصة وحرمانها مــن التداول، وهذا من شأنه حماية المجتمع المالي من خطر الإفلاس من خلال منع تداول أسهم الشــركة ذات العلاقة وبالتالي عدم تمكن حملة الأسهم من التخلص من أسهمهم وبيعها إلى مســاهمين جــدد، بالإضــافة إلى منعها من إصدار أسهم جديدة وزيادة رأس المال.

وقد كان رد فعل AICPA على نشرة معايير التدقيق SAS رقم 23 لعام 1963 أن نصــحت المــدققين بأخذ عدم التأكد من الاستمرار في النشاط في الحسبان عند كتابة تقاريرهم.

وفي النشرة SAS2 لعام 1974 ثم التأكيد على ضرورة اهتمام المدققين بقدرة المنشأة علــى الاســتمرار في النشاط وأن عليهم التحفظ في تقاريرهم أو الامتناع عن إبداء الرأي في حال وجــود شــك جــوهري باستمرار النشاط.

وحين حاول AICPA استبعاد التحفظ الخاص بالاستمرار من التقرير في عــام 1978 رفضــت SES الفكرة حرصاً على حماية المجتمع المالي. ما دعى AICPA إلى تحديد الإجراءات واجبة الاتبــاع مــن قبل المدققين في حال وجود مشكلات تتعلق بالاستمرار في النشاط في 1981. ثم أكــد AICPA علــى هذا الاتجاه عام 1988 من خلال SAS59 التي بينت ضرورة دراســة المــدقق مقــدرة المنشــأة علــى الاستمرار في مزاولة نشاطها، وطلبت قيام المدقق بتقويم قدرة المنشأة على الاســتمرار وتقــديم تحــذير كاف من فشل وشيك الحدوث، وقد حافظت النشرات اللاحقة الصادرة عن AICPA على نفــس الاتجــاه بصورة عامة وقد جاءت التعديلات الأكثر أهمية في SAS7 لعام 1995التي منعت المدقق من اســتخدام لغة مشروطة عند إصدار التقرير كالقول مثلاً: في حال عدم حصول المنشأة على أســواق جديــدة فــي المستقبل القريب فقد لا تتمكن من الاستمرار في ممارسة النشاط.

و قد بين المعيار الدولي رقم (700) أنه يجب على المدقق أن يقوم فرصة استمرار المشروع كأساس لإعداد القوائم عند تخطيط و إنجاز إجراءات التدقيق وفي تقويم نتائجها، لأن ذلك يساعد المدقق على ترسيخ مصداقية القوائم المالية. وفي حالة وجود شكوكاً متعددة وهامة بالنسبة للبيانات المالية فإنه يمكن للمدقق أن يُعد أن من المناسب حجب الرأي بدلاً من إضافة تأكيد على فقرة الموضوع. ويمكن استنتاج المؤشرات التي تدل على خطر الاستمرار بأن تكون فرضية استمرار المشروع موضع شك من البيانات المالية أو من مصادر أخرى وأهم هذه المؤشرات هي:

- **المؤشرات المالية:**

وضع المطاليب الصافية (صافي المطاليب المتداولة).

قرب موعد سداد القروض ذات الأجل المحدد دون وجود توقعات واقعية لتجديدها أو تسديدها، أو الاعتماد المفرط على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول الثابتة.

- نسب مالية سالبة.
- خسائر تشغيل كبيرة.
- تأخر أو عدم الاستمرار في توزيع حصص الأرباح.
- عدم القدرة على التسديد للدائنين بتواريخ الاستحقاق.
- صعوبة التقيد بشروط اتفاقيات القروض.
- التحول من التوريد بالاعتماد على عمليات التسليم عند الدفع بالنسبة للعلاقة مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج رئيسي ضروري أو تمويل استثمارات ضرورية أخرى.

- المؤشرات التشغيلية:

- تسرب موظفي الإدارة الرئيسين دون أن يحل محلهم أحد.
- فقدان السوق الرئيسة أو الامتياز أو الترخيص أو المورد الرئيسي.
- صعوبة في تأمين العمالة أو نقص التوريدات الهامة.

- مؤشرات أخرى:

- عدم التقيد بالمتطلبات القانونية لرأس المال أو المتطلبات الأخرى.
- الدعاوى القضائية ضد المشروع والتي قد ينتج عنها أحكام قضائية في حال نجاحها يصعب على المشروع الوفاء بها.

ولدى مشاهدة المدقق لهذه المؤشرات يجب عليه أن يجمع القرائن الكافية والملائمة محاولاً وحسب قناعته المهنية، تبديد الشك المتعلق بقدرة المشروع على الاستمرار في التشغيل للمستقبل المنظور. ومن أجل ذلك يقوم المدقق بإجراءات تدقيق شاملة نذكر منها على سبيل المثال:

- تحليل ومناقشة الإدارة بالتدفقات النقدية والربح والتنبؤات الأخرى ذات العلاقة
- تدقيق الأحداث الواقعة بعد نهاية الدورة بالنسبة للبنود المؤثرة على قدرة المشروع في الاستمرار كمنشأة عاملة.
- تحليل و مناقشة آخر بيانات مالية مؤقتة متوفرة في المشروع.
- تدقيق شروط اتفاقيات السندات والقروض وتحديد ما إذا تم خرق أي منها.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان للإشارة إلى صعوبة التمويل.
- الاستفسار من محامي المشروع بخصوص القضايا والدعاوى.
- التأكد من وجود وقانونية وإمكانية تنفيذ ترتيبات توفير أو المحافظة على الدعم المالي مع الجهات الخارجية وتقويم قدرة تلك الجهات في توفير أموال إضافية.
- التحقق من مركز المشروع بخصوص طلبات الزبائن غير المنفذة.

وبعد إنجاز هذه الإجراءات وجمع المعلومات يجب على المدقق أن يقرر فيما إذا قد تبدد الشك المتعلق بفرضية استمرار المشروع بشكل مقنع ومرض، أو لا.

عندما يعتقد المدقق، حسب اجتهاده المهني، أنه قد جمع قرائن التدقيق الكافية لتأييد فرضية استمرار المشروع، فيجب أو يمكن أن يصدر تقريراً نظيفاً.

وعند ترجيح احتمال عدم الاستمرار يصبح على المدقق أن يختار بين بدائل ثلاثة: الأول إصدار تقرير متحفظ، والثاني رفض إبداء الرأي، والثالث إصدار تقرير معارض وفي حال تبني اتجاه التحفظ في التقرير يمكن كتابة التقرير على النحو التالي.

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل.

فقرة النطاق: من دون تعديل.

- **فقرة إيضاحية:**

لقد حققت الشركة خسارة صافية مقدارها «.........» ل.س عن الفترة المنتهية في 2011/12/31 وإن الخصوم المتداولة في تاريخ الميزانية تزيد على الأصول المتداولة بمبلغ...... وإن إجمالي الخصوم في التاريخ نفسه يزيد على إجمالي الأصول بمبلغ.......

إن هذه الوقائع وغيرها كما هو موضح بالإيضاح رقم (آ) المكمل للقوائم المالية تشير إلى أن الشركة قد تصبح غير قادرة على الاستمرار في نشاطها كما أن القوائم المالية لا تتضمن التعديلات اللازمة لإعادة تقويم الأصول والخصوم وتصفيتها إذا ما أصبحت الشركة غير قادرة على الاستمرار.

- **فقرة الرأي:**

باستثناء آثار التعديلات اللازمة لإعادة تقويم وتصنيف الأصول والخصوم المشار إليها في الفقرة السابقة، فإن القوائم المالية التي سبق الإشارة إليها تعرض بعدالة المركز المالي........

وأخيراً قد يحدث أن يكون التقرير تحفظياً نتيجة سببين أو أكثر من أسباب التحفظات، فعلى سبيل المثال قد يتحفظ المدقق في تقريره بسبب القيود على التدقيق، كما يتحفظ بسبب عدم التأكد، وبسبب مخالفة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. وإن طريقة كتابة هذا التقرير يجب عندئذ أن تنسجم مع تعدد أسباب التحفظات، بحيث يشار إليها بأكثر من فقرة إيضاحية واحدة.

وإذا كانت التحفظات من الأهمية بحيث إن القوائم المالية تبدو مضللة على حالتها الراهنة، فقد يكون حجب الرأي أو إعطاء رأي معارض في القوائم، أكثر منطقية من التقرير التحفظي.

3 ـ التقرير المعارض (السالب): Adverse Openion

يطلق على هذا التقرير اسم التقرير المعارض أو العكسي، ويصدره المدقق عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي تمثيلاً عادلاً، طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ولإصدار هذا التقرير يجب أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية كبيرة على القوائم المالية، ويجب على المدقق أن يحصل على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير الرأي المعارض، وكذلك يجب ألا تكون لديه تحفظات ذات أهمية تتعلق بمجال عملية التدقيق أو نطاقها.

ويتكون التقرير المعارض من أربع فقرات: الفقرة الأولى تمهيدية، الفقرة الثانية تغطي نطاق التدقيق وتتشابه عبارات هاتين الفقرتين مع فقرات التقرير النظيف. وفقرة إيضاحية تحتوي على أسباب الرأي المعارض مع بيان تأثير هذه الأسباب في القوائم المالية. ثم فقرة الرأي التي تنص على أن القوائم المالية لا تمثل المركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله وتدفقاتها النقدية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، دون الإشارة إلى تماثل مبادئ المحاسبة.

ويمكن عرض التقرير التالي على سبيل المثال:

لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة لشركة..... كما هي في 2011/12/31 وقائمتي الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذلك التاريخ. إن هذه القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة. إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي بهذه القوائم المالية اعتماداً على تدقيقنا.

حيث قمنا بتدقيقنا وفقاً للمعايير المقبولة عموماً. والتي تتطلب أن نقوم بتخطيط التدقيق وتنفيذه للتوصل إلى تأكيد معقول فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية. كما يشمل التدقيق فحصاً اختبارياً للقرائن المؤيدة والإفصاحات الواردة في القوائم المالية. ويشمل التدقيق أيضاً تقويم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات المهمة المعدة من قبل الإدارة إضافة إلى تقويم العرض العام للقوائم المالية ونعتقد أن تدقيقنا يقدم أساساً معقولاً لإبداء رأينا.

وكما هو مبين في الإيضاح رقم (آ) المكمل للقوائم المالية فإن الشركة قد أظهرت الأصول الثابتة على أساس القيم الجارية وقامت باحتساب الاستهلاك على أساس هذه القيم. وفي رأينا إن المبادئ المحاسبية

المقبولة عموماً تتطلب ظهور الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية مطروحاً منها الاستهلاك محسوباً على أساس هذه القيم، وإن هذا الأسلوب في التقويم أدى إلى تضخيم قيمة الأصول الثابتة في الميزانية بمبلغ... وأدى ذلك إلى إنقاص في الربح بمبلغ... كما أدى ذلك إلى زيادة في قيمة تكلفة المبيعات بمبلغ... ما أثر في رقم صافي الربح أيضاً وأثر في رقم المخزون السلعي الباقي في آخر المدة بمبلغ...

نظراً لتأثير الأمور الواردة أعلاه في الفقرة السابقة، برأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تمثل بعدالة المركز المالي لشركة × × كما هي في 2011/12/31 و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

4- تقرير عدم إبداء الرأي (حجب الرأي): Disclaimer of Opinion

يتم عادة إصدار تقرير عدم إبداء الرأي في الأحوال التي لا يتمكن فيها المدقق، من تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية. إن أهم أسباب عدم إبداء الرأي هي:

1- وجود تحديد جوهري لنطاق التدقيق لا يمكن المدقق من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية سواء بسبب الصعوبات التي تضعها إدارة المشروع على هذه النطاق، أم بسبب ظروف خارجة عن إرادة إدارة المشروع أو المدقق نفسه.

2- وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة أو قد يكون من الجسامة والأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية.

3- عدم استقلالية مدقق الحسابات.

ويتكون التقرير من فقرات ثلاث: الفقرة الأولى تبين تعيين المدقق للقيام بعملية التدقيق وتحدد مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، الفقرة الثانية توضح الأسباب التي حدت بالمدقق إلى عدم إبداء الرأي، ثم الفقرة التي يتم فيها حجب الرأي. ويمكن عرض تقرير كهذا على النحو التالي:

- **الفقرة التمهيدية:**

لقد تم تعييني لتدقيق الميزانية العمومية المرفقة لشركة × × كما تظهر في 2011/12/31 وقائمتي الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ إن هذه القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة.

- **فقرة إيضاحية:**

لم تقم الشركة بجرد المخزون في 2011/12/31 والظاهر في القوائم المالية المرفقة بمبلغ..... كما في 2011/12/31. كذلك فإنه لا توجد أدلة تدعم تكلفة الآلات و المعدات المشتراة قبل السنة المالية المنتهية في2011/12/31، هذا وإن طبيعة سجلات الشركة لا تمكن من تطبيق إجراءات تدقيق أخرى على المخزون أو الآلات والمعدات.

- **فقرة حجب الرأي:**

ولما كانت الشركة لم تقم بجرد المخزون، وحيث إننا لم نتمكن من تطبيق إجراءات التدقيق الأخرى بخصوص تحديد قيمة المخزون السلعي وتكلفة الآلات والمعدات، فإن نطاق عملنا لم يكن كافياً لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية ولهذا فإننا لا نبدي الرأي حول عدالة القوائم المالية المرفقة.

وتجدر الإشارة إلى أن تقرير عدم إبداء الرأي ليس بديلاً لإصدار التقرير المعارض، فحين يتمكن المدقق من الحصول على أدلة الإثبات التي تقنعه بعدم عدالة القوائم المالية، طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، فيجب عليه إصدار رأي معارض (سالب). أما حين يمتنع عن إصدار مثل هذا الرأي السالب تهرباً من المسؤولية فيكون المدقق قد أخل بآداب السلوك المهني. أما حين يجد المدقق نفسه عاجزاً عن اتخاذ إجراءات كافية تمكنه من الوصول إلى قناعة بعدالة الإفصاح في القوائم المالية لتعرضه لضغوط تفقده استقلاله التام، أو بسبب وجود ظروف قاهرة، عندئذ لا بد له من الامتناع عن إبداء الرأي مبيناً ذلك بشكل واضح.

رابعاً: الأهمية النسبية و التقرير:

إن الأهمية النسبية للمخالفات في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق، تؤثر في أحكام المحاسب القانوني عند تقرير نوع الرأي الذي يجب إصداره على هذه القوائم. إن الأهمية النسبية لموضوع التدقيق تعني الأهمية النسبية للمخالفة بالدرجة التي تؤثر في قرارات المستخدم الرشيد للقوائم المالية. وبصفة عامة، يمكن تلخيص مدى تأثير الأهمية النسبية في نوع التقرير الذي يصدره المحاسب القانوني على القوائم المالية التي تم تدقيقنا بما يلي:

- تقرير نظيف إذا كانت المخالفات غير ذات أهمية نسبية.
- تقرير تحفظي إذا كانت المخالفات ذات أهمية دون أن يكون لها تأثير بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية.
- تقرير سالب إذا كانت المخالفات من الأهمية بشكل يؤثر في صورة واضحة في عدالة القوائم المالية، أي أن المخالفات تنفي عدالة القوائم المالية.

والجدير بالذكر أنه لا توجد قاعدة عامة تحدد ما إذا كان عنصر معين يعد مهماً نسبياً أو غير مهم، وإن الأمر متروك للأحكام المهنية للمحاسب القانوني والتي تتأثر في طبيعة المخالفات وبحجم المشروع وغيرها من عوامل، حيث إن ما يعد هاماً في مشروع صغير ليس له أهمية تذكر في مشروع كبير. كما أن طبيعة العنصر و قيمته المادية لهما وزن في تقدير الأهمية النسبية من قبل المحاسب القانوني، فإذا ما قام المشروع مثلاً بتحميل قيمة العدد و الأدوات ذات التكلفة المنخفضة للمصروفات الإيرادية دون المصروفات الرأسمالية. أو قام بتقريب بعض الأرقام لغرض تصوير القوائم المالية، أو قام بتحميل جميع المصروفات الخاصة بالأدوات الكتابية للفترة المحاسبية دون رسملة ما تبقى منها في نهاية الفترة، فإن هذه المخالفات قد لا تعد مخالفات ذات أهمية نسبية كبيرة. ومن جهة أخرى فإن خطأ في رصيد النقدية بمبلغ (5000) ل.س مثلاً، أكثر أهمية من خطا قيمته (50000) ل.س في حساب مجمع الاستهلاك.

ويستخدم المدقق خطوات معرفة لتحديد النوع الملائم لتقرير التدقيق طبقاً لحالات معينة و هذه الخطوات هي :

1- تحديد ما إذا كان هناك ظروف تتطلب الخروج عن التقرير النظيف، ويظهر الجدول التالي الشروط الأكثر أهمية في هذا الوضع.

جدول يبين تقرير التدقيق في ظل الشروط التي تستدعي الخروج عن التقرير النظيف في ضوء مستويات الأهمية النسبية:

الشروط التي تستدعي إصدار تقرير نظيف مع تعديل الصياغة أو وجود فقرة تفسيرية	مستوى الأهمية النسبية	
	غير هام/ لا يؤثر في القوائم المالية	هام/ لا يؤثر في القوائم المالية
1- عدم الاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية بشرط ألا يكون التغيير انتهاكاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.	نظيف	تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية
2- وجود شك بخصوص استمرار المشروع ملاحظة : كما يمكن للمدقق أن يصدر تقريراً يمتنع فيه عن إبداء الرأي.	نظيف	تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية.
3- تبرير الخروج عن مبادئ المحاسبة.	نظيف	تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية.
4- التأكيد على جوانب محددة.	نظيف	تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية.
5- استخدام مدقق آخر.	نظيف	تقرير نظيف مع تعديل الصياغة.
6- تقييد المجال بواسطة العميل	نظيف مع تقييد فقرة المجال وتقييد الرأي بكلمة ماعدا.	الامتناع عن إبداء الرأي.
7- عدم إعداد القوائم بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية.	نظيف مع إضافة فقرة جديدة وتقييد الرأي بكلمة ما عدا.	رأي سلبي.

2- تحديد مستوى الأهمية النسبية في كل حالة:

عند وجود ظروف تتطلب أن يتم الخروج عن شكل التقرير النظيف، ينبغي على المدقق أن يقـيم الأثـر المحتمل في القوائم المالية. فإذا كان هناك عدم التزام بالمبادئ المحاسبية أو كان هناك قيد علـى مجـال عمل المدقق، يجب على المدقق أن يأخذ قراره في ضوء مستويات الأهمية النسبية (غير هام، هام، هـام جداً) وفي جميع الحالات الأخرى بخلاف عدم استقلال المدقق، يجب التمييز بين ما هو هام وما هو غيـر هام. ويعد قرار المدقق عن الأهمية النسبية أمراً صعباً ويتطلب حكماً شخصياً من المدقق.

3- تحديد النوع الملائم للتقرير في ضوء كل من الموقف ومستوى الأهمية النسبية:

بعد أن يتم اتخاذ قرار فيما يتعلق بالنقاط السابقة، يكون من السهل تحديد نوع الرأي باسـتخدام مسـاعد للقرار. ويُعد الجدول السابق مثالاً على مساعد القرار الذي يمكن اسـتخدامه بـافتراض أن المـدقق قـد استنتج وجود خروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وإن هذا الخروج يتسم بالأهمية النسبية، ولكنـه لا يتسم بالأهمية القصوى. وهنا فإن القرار الملائم يتمثل في إصدار تقرير نظيـف مـع إضـافة فقـرة تفسيرية تبين الخروج عن المبادئ المحاسبية. مع تضمين فقرتي المقدمة والمجال هذا الأمر.

4- كتابة تقرير التدقيق:

يوجد في أغلب منشآت التدقيق دليل عمل يصف تقارير التـدقيق ويتضـمن صـياغة دقيقـة للحـالات المختلفة لمساعدة المدقق على كتابة تقرير التدقيق.

خامساً: التقرير عن القوائم المالية المقارنة:

تعرض بعض الشركات ميزانيات وقوائم توزيع مقارنة لعامين أو ثلاثة أعـوام، وان تقريـر المحاسـب القانوني عن القوائم المالية ككل يتضمن سائر القوائم المقارنة والملاحظات والجداول المرفقة بهـا. وفـي مثل هذه الحالة فإن تقرير التدقيق يجب أن يحدث على أساس إعادة النظر في التقارير السـابقة بحسـب المعلومات التي حدثت خلال الفترة الواقعة بين كتابة التقارير السابقة والتقريـر الحـالي عنـدما يكـون المدقق مستمراً من الفترة الماضية إلى الفترة الحالية.

وقد بين المعيار الدولي رقم (710) أنه عندما يتم عرض المقارنات كقوائم مالية مقارنة، يجب أن يصدر المدقق تقريراً تتحدد فيه المقارنات على وجه الخصوص نظراً لأنه يتم التعبير عن رأي المدقق إفرادياً بشأن القوائم المالية المعروضة لكل فترة على حدة. ونظراً لأن تقرير المدقق عن القوائم المالية المقارنة يطبق على قوائم مالية معروضة إفرادياً، فقد يعبر المدقق عن رأي متحفظ أو معارض أو يمتنع عن إبداء الرأي أو قد يضمن تقريره فقرة إيضاحية عن قوائم مالية واحدة أو أكثر ولدورة واحدة أو أكثر بينما يصدر تقريراً مختلفاً عن القوائم المالية الأخرى.

وعندما يقوم المدقق بإعداد التقرير عن القوائم المالية للدورة السابقة في سياق عملية التدقيق للدورة الحالية، وإصدار رأي يختلف عن الرأي الصادر سابقاً يجب عليه أن يفصح عن الأسباب الجوهرية لإصدار الرأي المختلف وذلك من خلال فقرة تفسيرية (إيضاحية). وقد يحدث هذا عندما يكتشف المدقق أحداثاً أو ظروفاً تؤثر بشكل كبير في القوائم المالية للدورة السابقة خلال سير عملية التدقيق في الدورة الحالية وتتضمن حالات اختلاف الآراء ما يلي:

أ-رأي متحفظ في القوائم المالية للسنة الحالية مع سنة سابقة غير متحفظ في قوائمها.

ب-رأي متحفظ في القوائم المالية للسنة السابقة مع سنة حالية متحفظ على قوائمها للأسباب نفسها أو لأسباب إضافية.

جـ- رأي فيه تحفظ على القوائم المالية للسنة الحالية مع رفض إبداء الرأي في قائمة الدخل للسنة السابقة.

د- رأي غير متحفظ في ميزانية السنة الحالية مع رفض إبداء الرأي عن قوائم السنة المالية السابقة غير التدقيق.

هـ- رفض إبداء الرأي في قوائم السنة الحالية غير التدقيق مع عرض رأي عن قوائم السنة السابقة.

ويمكن توضيح مكونات التقرير عن القوائم المالية المقارنة على النحو التالي:

قد راجعت ميزانيتي الشركة ×× المؤرختين في2010/12/31 وفي2011/12/31 وكذلك قوائم الدخل وتوزيع الأرباح والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في تاريخ كل منها وقد تم التدقيق وفقاً لمعايير

التدقيق المقبولة عموماً، وما تتطلبه الاختبارات اللازمة للسجلات المحاسبية وما يطبق من إجراءات التدقيق الأخرى التي عددتها ضرورية طبقاً للظروف.

وفي رأيي، أن القوائم المالية التي سبقت الإشارة إليها تعرض بعدالة المركز المالي للشركة ×× في 2010/12/31 وفي 2011/12/31 وكذلك نتيجة أعمالها والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في تاريخ كل ميزانية من هاتين الميزانيتين وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ويلاحظ أن التقرير السابق على القوائم المالية المقارنة هو تقرير نظيف عن الفترتين أن ذلك يعني أن المدقق قد أعاد إبداء الرأي في الفترة السابقة التي كان قد قام بتدقيقها من قبل. ومادام قد أعاد إبداء الرأي في الفترة السابقة فليس من الضروري أن يبدي الرأي نفسه الذي كان قد أبداه حينذاك إذا ما اقتضت الضرورة ذلك. فعلى سبيل المثال قد يكون المدقق قد أبدى رأياً متحفظاً بسبب عدم التأكد، على القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة عندما قام بتدقيقها حينذاك، ولكن عند قيامه بتدقيقها في الفترة الحالية في صورة القوائم المقارنة قد يجد أن أسباب عدم التأكد قد زالت، وفي هذه الحالة فإنه عند إعادة إبداء الرأي سيصدر فيها رأياً نظيفاً كما هو الحال في النموذج الذي عرض أعلاه.

كان الحديث أعلاه قيام المدقق نفسه بعملية التدقيق للفترة السابقة والحالية والسؤال الذي يطرح. ما هو الموقف إذا كانت القوائم المالية السابقة تم تدقيقها من قبل مدقق آخر؟ في الواقع قد بين المعيار الدولي رقم (710) هذا الوضع كما يلي:

- قد يعيد المدقق السابق إصدار تقرير التدقيق عن الدورة السابقة مع المدقق الجديد الذي يصدر تقريراً فقط عن الدورة الحالية.

- يجب أن يصرح تقرير المدقق الجديد أن الدورة السابقة تم تدقيقها من قبل مدقق آخر وأن يشير تقرير المدقق الجديد إلى مايلي:

1)- أن القوائم المالية للدورة السابقة دققها مدقق آخر.

2)- نوع التقرير الصادر عن المدقق السابق وإذا كان التقرير معدلاً يجب ذكر أسباب التعديل.

3)- تاريخ ذلك التقرير.

والجدير بالذكر أن المدقق الحالي قد يكتشف بعض المخالفات التي تؤثر في القوائم المالية للدورة السابقة والتي كان المدقق السابق قد أصدر بشأنها تقريراً مطلقاً (نظيفاً). في مثل هذه الحالة يجب على المدقق الحالي أن يناقش هذه المسألة مع الإدارة وان يتصل بالمدقق السابق بعد حصوله على موافقة الإدارة ويقترح عليه إعادة عرض البيانات المالية للدورة السابقة.

فإذا وافق المدقق السابق على إعادة إصدار تقرير تدقيق حول القوائم المالية المعاد إصدارها وعرضها، يتبع المدقق الإرشادات المذكورة أعلاه.

أما في حال عدم موافقة المدقق السابق على إعادة إصدار تقرير تدقيق جديد عن القوائم المالية السابقة والتي قام بتدقيقها. فهنا يجب على المدقق الحالي إضافة فقرة إيضاحية إلى تقريره ويقوم هو بإجراء التعديلات المناسبة.

«قمنا أيضاً بتدقيق التعديلات المشروحة في الإيضاح × الملحق التي تم تطبيقها لإعادة عرض القوائم المالية العائدة لعام 2009. وفي رأينا تلك التعديلات مناسبة وضرورية ولقد طبقت بصورة سليمة».

وأخيراً قد تكون القوائم المالية السابقة غير مدققة سواء من قبل المدقق الحالي أم أي مدقق آخر.

في مثل هذه الحالة يجب أن يصرح المدقق الحالي في تقريره أن القوائم المالية المقارنة غير مدققة وان ذكر هذه العبارة في التقرير لا تعفي المدقق من تدقيق الأرصدة الافتتاحية للدورة الحالية وتقويمها وفي حال وجود أو اكتشاف تحريفات أو مخالفات في القوائم المالية السابقة والتي لم تخضع للتدقيق يجب على المدقق الحالي أن يطلب من الإدارة تعديل قيم السنة السابقة، أو أن يصدر تقريراً معدلاً مناسباً، إذا رفضت الإدارة القيام بالتعديل.

سادساً: التقرير عن القوائم المالية الموحدة:

تقتضي خدمات التدقيق أحياناً أن يعتمد المدقق الأصيل (الرئيسي) الذي كلف بتدقيق القوائم المالية، على خدمات مدقق آخر (أو عدد من المدققين) لأداء أعمال التدقيق الواجب القيام بها. وفي مثل هذه الحالة يجب على المدقق الرئيسي أن يتحقق من القدرة المهنية للمدقق الآخر في سياق المهمة المحددة له. ويمكن أن تكون بعض مصادر المعلومات لهذا التقويم العضوية المشتركة في المنظمة المهنية، أو الانتساب إلى شركة أخرى أو بالرجوع إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها المدقق الآخر. ويمكن أن

تكمل هذه المصادر في حال الضرورة باستفسارات من المدققين الآخرين أو من الغير....الخ أو بالمناقشات مع المدقق الآخر. وهذا ما أكد عليه معيار التدقيق الدولية رقم (600).

إن مثل هذا الوضع قد يحدث في حال قيام المدقق بتدقيق القوائم المالية الموحدة لشركة مسيطرة وشركاتها التابعة، بحيث يقوم المدقق أو عدد من المدققين الآخرين بتدقيق القوائم المالية لشركة أو عدد من الشركات التابعة، وقد يحدث الوضع نفسه في حال الشركات التي تمتلك فروعاً في عدد من الدول.

ففي مثل هذه الأحوال يتعين على المحاسب القانوني الأصيل إصدار تقرير إبداء الرأي في القوائم المالية الموحدة أو المجمعة وهنا له أن يختار أحد البدائل الثلاثة التالية:

أ- **عدم** الإشارة **إلى خدمات المحاسب القانوني الآخر:**

وفي هذه الحالة يتضمن عدم الإشارة إلى المحاسب القانوني الآخر، يتحمل المدقق كامل المسؤولية عن التقرير في الأجزاء التي راجعها هو أو زميله أو زملاؤه. ويحصل ذلك عادة عندما يقوم المدقق الأصيل باختيار المدقق الآخر أو بتدقيق أوراق العمل التي قام بها، أو نتيجة ثقته ومعرفته بالمدقق الآخر واستقلاليته.

فهنا يجب على المدقق الرئيسي وكما بين المعيار الدولي رقم (600) أن ينصح المدقق الآخر بما يلي:

1 ـ متطلبات الاستقلال المتعلقة لكل من المؤسسة والعنصر وأن يحصل منه على إقرار كتابي بالتقيد بمتطلبات الاستقلال.

2 ـ الاستفادة المتوقعة من عمل المدقق الآخر وتقريره وان يقوم بإجراء الترتيبات الكافية لتنسيق جهودهم في مرحلة التخطيط الأولية للمدقق. يجب أن يبلغ المدقق الرئيسي المدقق الآخر ببعض الأمور مثل المجالات التي تتطلب اعتبارات خاصة وإجراءات تحديد عمليات الشركة المتداخلة التي قد تتطلب إفصاحاً والبرنامج الزمني لإنهاء عملية التدقيق.

3 ـ متطلبات المحاسبة والتدقيق والتقرير والحصول منه على إقرار كتابي يتعلق بالتزامه بها. فضلاً عن ذلك يمكن للمدقق الرئيسي أن يناقش إجراءات التدقيق المطبقة من قبل المدقق الآخر، وتدقيق ملخص مكتوب لإجراءات المدقق الآخر.

ويستطيع المدقق الرئيسي التحقق من ذلك من خلال قيامه بزيارة ميدانية. وتتوقف طبيعة الإجراءات وتوقيتها ونطاقها على ظروف الارتباط ومعرفة المدقق الرئيسي بالكفاءة المهنية للمدقق الآخر. ويمكن تقرير هذه المعرفة عبر تدقيق أعمال التدقيق السابقة للمدقق الآخر.

ولا تختلف طريقة كتابة هذا التقرير عن التقارير التي سبقت الإشارة إليها والتي يمكن أن تأخذ النموذج التالي:

- *تقرير التدقيق:*

لقد دققنا الميزانية العمومية الموحدة لشركة × × وشركاتها التابعة في 2011/12/31 وقائمتي الدخل والتدفقات النقدية الموحدتين للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. إن هذه القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة. إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي في هذه القوائم المالية استناداً إلى تدقيقنا.

لقد تم تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً. تتطلب هذه المعايير أن نقوم بتخطيط التدقيق وتنفيذه للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي خطأ جوهري. إن التدقيق يشمل فحصاً، على أساس اختباري للأدلة المؤيدة للمبالغ والإفصاحات الواردة في القوائم المالية، كما يشتمل التدقيق على تقويم الأصول المحاسبية المستخدمة والتقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة وتقويم العرض العام للقوائم المالية. وفي اعتقادنا إن تدقيقنا يوفر أساساً معقولاً نستند إليه في إبداء رأينا في تلك القوائم المالية.

برأينا أن القوائم المالية الموحدة المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة من النواحي الجوهرية كافة المركز المالي لشركة ×× وشركاتها التابعة كما في 2011/12/31 ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبية المقبولة عموماً.

ب- الإشارة إلى خدمات المحاسب القانوني الآخر:

إن إشارة المحاسب القانوني الأصيل، عند كتابة تقريره إلى أجزاء العمل التي قام بها محاسب قانوني آخر تحدد مسؤولية كل منهم عن الأعمال التي قام بها. إن مثل هذا التقرير يطلق عليه اسم التقرير المتقاسم، على الرغم أنه يوضع من قبل المحاسب القانوني الأصيل فقط. ويتم إتباع هذا البديل غالباً، في

الأحوال التي يقوم فيها العميل بتعيين المحاسب القانوني الآخر. ويجب أن يشير التقرير المتقاسم إلى أجزاء العمل التي قام بها المحاسب القانوني الآخر معبراً عنها بنسبة مئوية أو وحدات نقدية.

ويمكن كتابة مثل هذا التقرير على النحو التالي:

«ولقد دققنا الميزانية العمومية الموحدة للشركة ×× وشركاتها التابعة كما تبدو في 2011/12/31 وكذلك قائمة الدخل وقائمة التوزيع وقائمة التدفق النقدي الموحدة عن الفترة المنتهية في 2011/12/13. إن هذه القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة. إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي في هذه القوائم المالية استناداً إلى تدقيقنا. وإننا لم ندقق القوائم المالية للشركة التابعة الواقعة في الأردن التي يمثل إجمالي أصولها وإيراداتها نسبة 25 %،30 % على التوالي من إجمالي أصول الشركة المسيطرة وإيراداتها. لقد تم تدقيق هذه القوائم المالية لهذه الشركة من قبل مدققين آخرين وقد تم تزويدنا بتقريرهم حول هذه القوائم. وإن رأينا في القوائم المالية لهذه الشركة التابعة التي هي جزء من القوائم الموحدة يعتمد فقط على التقرير الصادر من قبل المدققين الآخرين».

لقد تم تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً. تتطلب هذه المعايير أن نقوم بتخطيط التدقيق وتنفيذه للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي تضليل أو مخالفة جوهرية. إن التدقيق يشمل فحصاً، على أساس اختباري، للأدلة المؤيدة للمبالغ والإفصاحات الواردة في القوائم المالية، كما تشتمل التدقيق على تقويم للأصول المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التي قامت بها الإدارة وتقويم العرض العام للقوائم المالية. وفي اعتقادنا أن تدقيقنا وتقرير المدققين الآخرين يوفران أساساً معقولاً نستند إليه في إبداء رأينا حول القوائم المالية. اعتماداً على أعمال التدقيق التي قمنا بها وعلى تقرير المدققين الآخرين، برأينا إن القوائم المالية الموحدة المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية المركز المالي لشركة ×× وشركاتها التابعة كما هي في 2011/12/31 ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن الفترة المنتهية في تاريخ الميزانية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

جـ - إصدار تقرير تحفظي أو تقرير عدم إبداء الرأي:

إن المدقق في الأصل غير ملزم بأن يعتمد على تقرير التدقيق الصادرة عن مدقق آخر قام بتدقيق بعض أجزاء نشاط العميل، ومن حقه أن يطالب بان يقوم هو نفسه بتدقيق هذه الأجزاء. وإذا ما رفض العميل

طلب المدقق الرئيسي بتدقيق هذه الأجزاء فإن هذا الرفض يعد تقييداً لمجال عملية التدقيق، الأمـر الـذي يتطلب إصدار تقرير تحفظي أو تقرير عدم إبداء الرأي في القوائم المالية ويتوقف خيار المـدقق لواحـد من هذين البديلين، على التقديرات الشخصية للمدقق وحكمه المهني.

كذلك بين المعيار الدولي رقم «600» أنه إذا لم يستطع المدقق الرئيسي الاستفادة من عمـل المـدقق الآخر وأنه غير قادر على إنجاز إجراءات إضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المدقق من قبل المدقق الآخر، يجب عليه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي نظراً لوجود قيد على نطاق عملية التدقيق. ولا تختلف طريقة كتابة هذا التقرير عن التقارير التي سابقت الإشارة إليها.

سابعاً: الأحداث اللاحقة و تقرير التدقيق:

إن مصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في المعيار الدولي رقم «560» يستعمل للإشارة إلـى كـل مـن الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق المكتشفة بعد تـاريخ تقريـر المدقق. وعلى المدقق مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة في البيانات المالية وفي تقرير التدقيق.

وتقسم الأحداث اللاحقة كما جاءت في المعيار الدولي إلى:

1- أحداث تقع لغاية تاريخ تقرير المدقق:

على المدقق تنفيذ الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن كافة الأحـداث لغاية تاريخ تقرير المدقق، والتي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، قـد تـم تشخيصها. وتطبق هذه الإجراءات، إضافة إلى الإجراءات العادية و التي قد تتطلبهـا معـاملات خاصـة تحدث بعد نهاية الفترة، مثلاً اختبار لغرض الحصول على أدلة إثبات لأرصـدة الحسـابات فـي نهايـة الفترة، مثلاً اختبار قطع الحسابات للمخزون وتسديدات الزبائن. ومع ذلك فإن المـدقق لا يقـوم بـإجراء عملية فحص مستمرة لكافة الأمور التي سبقت وإن طبق عليها إجراءات أتت بنتائج مرضية.

وإن إجراءات تشخيص الأحداث التي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها فـي القـوائم الماليـة تشمل ما يلي:

- فحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد حددت.

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق واللجان التنفيذية المنعقدة بنهاية الفترة، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في الاجتماعات والتي لا تتوفر محاضرها حتى ذلك التاريخ.

- قراءة أحدث القوائم المالية الفصلية المتوفرة للمنشأة، وكذلك الموازنات وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة الأخرى ذات العلاقة.

- الاستفسار، أو توسيع الاستفسارات الشفوية أو التحريرية السابقة، من محامي المنشأة عن الدعاوى والمطالبات.

- الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أحداث لاحقة قامت والتي قد يكون لها تأثير في القوائم المالية. ومن أمثلة ذلك :

آ- الموقف الحالي للعناصر التي يتم احتسابها اعتماداً على معلومات أولية.

ب- إذا كانت هناك التزامات جديدة أو قروض أو ضمانات تم الدخول فيها.

جـ- إذا تم فعلاً أو خطط لإصدار أسهم أو سندات جديدة.

د- إذا كانت هناك أصول صودرت أو أتلفت نتيجة حريق أو فيضانات.

هـ- عما إذا كانت هناك أوراق تجارية خصمت قبل تاريخ استحقاقها.

حيث إنه إذا علم المدقق بالأحداث التي لها تأثير هام على القوائم المالية، فعليه دراسة إذا كانت مثل هذه الأمور قد تم التعرف إليها بشكل مناسب، والإفصاح عنها بشكل ملائم في القوائم المالية.

2- حقائق مكتشفة بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية:

هنا لا يتحمل المدقق أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو لطرح أي استفسار يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقرير المدقق. أما خلال الفترة من تاريخ التقرير حتى تاريخ إصدار القوائم المالية فإن مسؤولية إعلام المدقق بالوقائع التي قد تؤثر في القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة. وعند إطلاع المدقق، بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية، على حدث قد يؤثر بشكل جوهري في القوائم المالية، ينبغي عليه دراسة ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة إلى تعديل، وأن يقوم بمناقشة الوضع مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب.

وفي حال قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، ينبغي على المدقق القيام بالإجراءات الضرورية في تلك الظروف، وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة، ولا يؤرخ التقرير الجديد للمدقق بتاريخ يسبق تاريخ التوقيع والموافقة على البيانات المالية المعدلة. لذا ينبغي على المدقق أن يقوم بالإجراءات التي سبق وتم ذكرها في النقطة السابقة وفي حال عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، على الرغم من قناعة المدقق بضرورة التعديل، وفي حال إرساله تقريره إلى المنشأة، يجب عليه إصدار تقرير متحفظ أو سلبي. أما إذا كان تقرير التدقيق قد تم إرساله للمنشأة، فهنا يجب على المدقق إعلام الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بعدم إصدار القوائم المالية والتقرير المتعلق بها إلى الأطراف المستفيدة منها.

وفي حال عدم استجابة الإدارة لطلب المدقق، ينبغي اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره، وهذا يتوقف على حقوق المدقق القانونية وعلى مسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه.

3- حقائق مكتشفة بعد إصدار القوائم المالية:

لا يترتب على المدقق، بعد إصدار القوائم المالية، أية مسؤولية لعمل أية استفسارات تتعلق بتلك القوائم المالية.

وفي حال معرفة المدقق بأية واقعة كانت موجودة بتاريخ تقرير التدقيق، والتي كانت قد تسبب قيام المدقق بتقييد تقريره لو كان علم بها في ذلك التاريخ، في هذه الحالة فإن على المدقق دراسة عما إذا كانت هناك حاجة لتعديل القوائم المالية، ثم يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة مع ضرورة اتخاذه الإجراء المناسب في تلك الظروف.

فإذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية، فعليه القيام بإجراءات التدقيق الضرورية في تلك الظروف، وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أية جهة استلمت القوائم المالية الصادرة سابقاً، مع تقرير المدقق المرفق بها، بالتعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة.

حيث ينبغي أن يتضمن التقرير الجديد فقرة خاصة بالتعديل، مشدداً على توضيح أسباب تعـديل القـوائم المالية الصادرة سابقاً وإشارته إلى تقريره الصادر سابقاً. ويؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسـبق تـاريخ الموافقة على القوائم المالية المعدة.

وإذا لم تقم إدارة الشركة باتخاذ الخطوات الضرورية والمتمثلة بإعلام أية جهة استلمت القـوائم الماليـة السابقة، وبتعديل القوائم المالية والتي يعتقد المدقق بضرورة تعديلها، فإن عليه إشعار الأشـخاص الـذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة الشركة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مسـتقبلاً علـى تقريره. ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المدقق القانونية وعلى مسؤولياته والتوصيات الصـادرة عـن محاميه.

ثامناً: التقارير الأخرى التي يعدها المدقق:

بالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية، يقوم المدقق أحياناً بأداء خدمات أخرى تتطلب إصدار أنواع متعـددة من تقارير يتفق كل منها مع طبيعة كل خدمة. من هذه الخدمات:

- إبداء الرأي حول قوائم مالية معدة وفقاً لأسس محاسبية شاملة غير المبـادئ المحاسـبية المقبولـة عموماً.
- إعداد القوائم المالية.
- التدقيق المحدودة للقوائم المالية.
- تطبيق إجراءات يتفق عليها على عناصر القوائم المالية كلها أو بعضها.
- التقيد بالاتفاقيات التعاقدية.

وقد بين المعيار الدولي رقم «800» العناصر الرئيسة لتقرير المدقق عن ارتباطات التدقيق ذات الغايـة الخاصة، باستثناء التقرير عن القوائم المالية الملخصة، وهي الآتية و التي تكون بالترتيب التالي عادة:

آ- العنوان.

ب- الجهة التي يوجه إليها التقرير.

جـ- تحديد البيانات المالية التدقيق التي استخرج منها ملخص البيانات المالية.

د ـ الإشارة إلى تاريخ التقرير في البيانات المالية غير الظاهرة ونوع الرأي في التقرير.

هـ ـ إعطاء الرأي حول فيما إذا كانت المعلومات المدرجة في ملخص البيانات المالية متماثلة مع البيانات المالية التدقيق التي استخرجت منها.

و ـ بيان أو إشارة إلى الملاحظة المدرجة في ملخص البيانات المالية، تشير إلى أنه لغرض الحصول على فهم أفضل لأداء المنشأة ومركزها، ولنطاق عملية التدقيق المنجزة، فإن ملخص البيانات يجب أن يقرأ بالتزامن مع البيانات المالية الكاملة وتقرير المدقق حولها.

ز- تاريخ التقرير.

ح- عنوان المدقق.

ط- توقيع المدقق.

ومن الأفضل مراعاة معيار التوحيد في شكل تقرير المدقق ومضمونه نظراً لأن هذا من شأنه زيادة فهم المستخدم له وتعزيزه.

1 - التقارير حول قوائم مالية معدة وفقاً لأسس محاسبية شاملة غير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً:

ويعرف معيار التدقيق الدولي رقم(800) الأساس المحاسبي الشامل بأنه مجموعة القواعد و المعايير المستخدمة في إعداد القوائم المالية بحيث تنطبق على جميع العناصر الهامة ويلقى هذا الأساس المحاسبي تأييداً كبيراً. يجوز إعداد قوائم مالية لغرض خاص وفقاً لأساس محاسبي شامل غير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. ولا يمكن اعتبار مجموعة من الأعراف المحاسبية التي توضح لتناسب تفضلات إفرادية أساساً محاسبياً شاملاً.

ومن أمثلة الأسس المحاسبية الشاملة و التي نصت عليها نشرة معايير التدقيق رقم (14) وهي:

آ- الأساس الضريبي.

ب- الأساس النقدي.

جـ- أسس محددة من قبل السلطات التشريعية أو التنظيمية.

د- أسس تعتمد على معايير وقواعد معتمدة ومؤيدة ويلتزم العميل باتباعها في المحاسبة علــى العناصــر الجوهرية بالقوائم المالية مثل طرق المحاسبة في ظل التضخم.

هذا ويتطلب معيار التدقيق الدولي رقم (800) أن يشتمل تقرير المدقق حول القوائم المالية المعــدة وفقــاً لأساس المحاسبي شامل على فقرة تبين الأساس المستخدم أو أن يشير إلى إيضاح في القوائم المالية يبــين هذا الأساس.

كما يجب أن يبين رأي المدقق فيما إذا تم إعداد القوائم المالية، من كافة النواحي الجوهرية، وفقــاً لهــذا الأساس المحاسبي الشامل.

وفيما يلي نموذج تقرير مدقق الحسابات حول القوائم المالية المعدة وفقاً للأساس النقدي :

- **الفقرة التمهيدية:**

لقد دققنا بيان الأصول والخصوم المرفق الناتج عن المعاملات النقديــة لشــركة ×× كمــا هــي فــي 2011/12/31 وبيان الإيرادات المقبوضة والمصاريف المدفوعة المتعلقة بهــا للســنة المنتهيــة بــذلك التاريخ. هذه القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة. إن مسؤوليتنا هي إبــداء الــرأي علــى هــذه القوائم المالية استناداً إلى تدقيقنا.

- **فقرة النطاق:**

تشبه هذه الفقرة فقرة النطاق في تقرير التدقيق العادية.

- **فقرة إيضاحية:**

كما هو مبين في الإيضاح رقم «أ» حول القوائم المالية فقد تم إعداد هذه القوائم الماليــة وفقــاً للأســاس النقدي. وهو أساس محاسبي شامل يختلف عن مبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

- **فقرة الرأي:**

برأينا إن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بعدالة، ومــن النــواحي الجوهريــة كافــة، الأصــول والخصوم الناتجة عن المعاملات النقدية لشركة ×× كما هي في 2011/12/31 والإيــرادات المقبوضــة

والمصاريف المدفوعة للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح رقم «أ».

2- تقرير حول إعداد القوائم المالية:

تتضمن عملية إعداد القوائم المالية على عرض المعلومات المالية المقدمة من قبل الإدارة على شكل قوائم وهذا الأمر يتطلب من المدقق أن يقوم بجمع المعلومات المالية وتلخيصها وتصنيفها دون الحاجة إلى اختبار الفرضيات التي تستند إليها هذه المعلومات، وعليه فإن الإجراءات التي يقوم بها المدقق لا تهدف ولا تمكن من إعطاء أية تأكيدات حول القوائم المالية.

يتطلب معيار التدقيق الدولي رقم (200) الخاص بإعداد المعلومات المالية من المحاسب إصدار تقرير حول عملية إعداد المعلومات المالية. ويجب أن يظهر هذا التقرير أن المحاسب لم يقم بتدقيق هذه القوائم المالية وأنه لا يبدي أي رأي حولها. كما يجب أن يؤشر على كل صفحة من صفحات القوائم المالية بعبارة (غير مدققة).

وفيما يلي مثال على تقرير إعداد قوائم مالية:

«بناءً على المعلومات المقدمة من إدارة الشركة، فلقد قمنا بإعداد الميزانية العمومية كما هي في 2011/12/31 لشركة × × وقائمتي الدخل والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة المقبولة عموماً الخاصة بإعداد القوائم المالية. إن المعلومات المالية المرفقة هي من مسؤولية إدارة الشركة. إننا لم ندقق هذه المعلومات وعليه فإننا لا نعطي أية تأكيدات عليها».

3- التقارير حول التدقيق المحدود للقوائم المالية:

يوفر التدقيق المحدود تأكيدات معتدلة حول ما إذا كانت المعلومات موضوع التدقيق خالية من أي خطأ جوهري، ويتم التعبير عن ذلك بصورة تأكيد سلبي. إن عملية التدقيق المحدود أضيق في نطاقها من عملية التدقيق العادية ولا توفر كل الأدلة التي يتطلبها التدقيق حيث يشمل التدقيق المحدود أساساً على استفسارات من المسؤولين وعلى تطبيق إجراءات التدقيق التحليلي على القوائم المالية ولذلك فإن على المدقق عند إصداره تقرير التدقيق المحدود حول القوائم المالية أن يشير بوضوح إلى أنه لم يدقق هذه

القوائم بهدف إبداء رأي بعدالة هذه القوائم. إلا انه يبين في تقريره فيما إذا وصل إلى علمه استناداً إلى تدقيقه المحدود، ما يجعله يعتقد بأن القوائم المالية لا تظهر بصورة عادلة من النواحي الجوهرية كافة وفقاً لإطار تقديم القوائم المالية المعتمد.

و فيما يلي تقرير حول القوائم المالية والمدققة تدقيق محدود.

«لقد قمنا بتدقيق محدود للميزانية العمومية المرفقة لشركة × × كما تبدو في 2011/12/31 و قائمة الدخل و كذلك قائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ. إن مسؤوليتنا هي إصدار تقرير حول هذه القوائم المالية استناداً إلى أعمال التدقيق المحدود التي قمنا به.

لقد تم تدقيقنا المحدود وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً الخاصة بالتدقيق المحدود والذي يتطلب أن نقوم بتخطيط أعمال التدقيق المحدود وتنفيذه بهدف الحصول على قناعة معتدلة بأن القوائم المالية لا تتضمن أية أخطاء جوهرية. تقتصر أعمال التدقيق المحدود أساساً على استفسارات من المسؤولين وعلى تطبيق إجراءات التدقيق التحليلي على القوائم المالية، وعليه فإن هذه الأعمال توفر تأكيدات بمستوى أقل ما توفره أعمال التدقيق. إننا لم نقم بأعمال تدقيق و عليه فإننا لا نبدي رأياً حول تدقيق القوائم المالية المذكورة أعلاه. استناداً إلى تدقيقنا المحدود فإنه لم يصل إلى عملنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية المرفقة لا تظهر بصورة عادلة من النواحي الجوهرية كافة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً».

4- التقارير عن بعض عناصر القوائم المالية:

قد يكلف المدقق بمهمة القيام بإجراءات متفق عليها وعلى إجراءات خاصة لبعض عناصر القوائم المالية (مثل الذمم المدنية والدائنة، المشتريات...) أو أحد القوائم المالية (مثل قائمة الدخل).

وعند قيام المدقق بهذه المهمة يجب عليه اتباع كل من المعايير العامة ومعايير العمل الميداني للمدقق وكذلك المعيار الثالث والرابع من معايير تقارير التدقيق.

حيث يجب أن يبين التقرير المتعلق بالإجراءات المتفق عليها الهدف من هذه الإجراءات كما يجب أن يشتمل على وصف واف لها حتى يتمكن المستخدم من فهم طبيعة العمل المنفذ ومداه.

ونورد مثالاً على ذلك بالنسبة إلى الذمم المدنية :

تقرير بالنتائج التي تم التوصل إليها إلى الجهة التي وكلت المدقق.

لقد قمنا بالإجراءات المتفق عليها معكم، والمبينة أدناه والمتعلقة بالذمم المدنية لشركة × × كما هي في 2011/12/31 والمبينة في الجداول المرفقة. لقد تم تنفيذ هذه المهمة وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً الخاصة بمهمات الإجراءات المتفق عليها. لقد تم القيام بهذه الإجراءات بهدف مساعدتكم على تقويم صحة الذمم المدنية.

فيما يلي ملخص بهذه الإجراءات:

1- لقد حصلنا على ميزان مراجعة للذمم المدنية معد من قبل شركة × × وفحصنا صحة الجمع وقمنا بمقارنة المجموع بالرصيد الوارد في حساب الأستاذ العام.

2-قمنا بمقارنة القائمة المرفقة للزبائن الرئيسيين والمبالغ المستحقة في2011/12/31 بالأسماء و المبالغ الواردة في ميزان المراجعة.

3- حصلنا على كشوف بحسابات الزبائن و طلبنا من الزبائن تبيان أرصدتهم المستحقة لنا في 2011/12/31.

4- قمنا بمقارنة هذه الكشوف أو تأييدات المبالغ المشار إليها في (2) أعلاه.

وبالنسبة للمبالغ التي لم تتطابق حصلنا على تسويات لها من شركة ×× وفيما يتعلق بالتسويات التي حصلنا عليها قمنا بحصر الفواتير المعلقة. الإشعارات المدنية والشيكات المعلقة التي تزيد قيمتها على × × × ل.س. وقمنا بفحص الفواتير والإشعارات المستلمة لاحقاً و الشيكات المقبوضة لاحقاً وتأكدنا بأنه كان من المفروض فعلاً إدراجها كبنود معلقة في التسويات.

فيما يلي نبين النتائج التي توصلنا إليها :

1. بخصوص البند رقم (1) أعلاه، وجدنا أن الجمع كان صحيحاً وأن إجمالي المبلغ مطابق.
2. بالنسبة إلى البند رقم (2) أعلاه، وجدنا أن المبالغ التي تمت مقارنتها مطابقة.
3. وفيما يتعلق بالبند رقم (3) أعلاه، وجدنا أن هنالك كشوفاً بحسابات جميع الزبائن.

4. فيما يتعلق بالبند رقم (3)أعلاه، حددنا المبالغ المطابقة وبالنسبة للمبالغ غير المطابقة وجدنا أن الشركة ×× قد أعدت التسويات اللازمة وأن الإشعارات المدنية والفواتير والشيكات المعلقة التي تزيد على مبلغ «...... » ل.س. قد تم إدراجها بصورة صحيحة كبنود تسوية فيما عدا الاستثناءات التالية:

نظراً لأن هذه الإجراءات لا يمثل تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً، فإننا لا نبدي أية تأكيدات حول الذمم المدنية كما هي في2011/12/31.

وفيما لو قمنا بإجراءات إضافية أو تدقيق للقوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً فإنه قد تصل إلى علمنا أمور من الواجب إعلامكم بها.

إن تقديرنا هذا معد للأهداف المبنية في الفقرة الأولى أعلاه ولمعلوماتكم فقط ولا نجيز استخدامه لأية أغراض أخرى أو توزيعه على جهات أخرى. إن هذا التقرير يتعلق بالحسابات والبنود المحددة أعلاه ولا يشمل أية قوائم مالية لشركة××.

التاريخ : **المدقق**

العنوان :

5- تقرير عن الالتزام باتفاقات تعاقدية أو متطلبات قانونية:

قد تلزم بعض الاتفاقات التعاقدية أو المتطلبات القانونية الشركات بتقديم تقرير معتمد بوساطة المدقق، حيث يبين المدقق في تقريره مدى التزام الشركة للشروط الواردة بهذه الاتفاقات أو متطلبات القانون.

فعلى سبيل المثال، قد يلزم عقد الاقتراض من أحد البنوك الشركة المقترضة بضرورة المحافظة على نسبة تداول معينة أو إلزام الشركة بتكوين مخصص أو احتياطي لسداد قيمة القرض والفوائد المستحقة أو الالتزام بعدم توزيع أرباح نقدية على المساهمين. وقد يطلب المقرض من المقترض أن يقدم له تقريراً معتمداً من المدقق بالتزام المقترض بشروط القرض. وتكون صيغة تأكيد المدقق بالتزام الشركة شروط التعاقدية بلغة النفي في تقرير مستقل، أو فقرة وسيطة مستقلة في تقرير المدقق المرفقة به القوائم المالية، بشرط أن يكون المدقق قد قام فعلاً بتدقيق القوائم المالية التي ترتبط بها شروط التعاقد تحت الفحص.

وفيما يلي نموذج حول تأكيد المدقق :

«بخصوص فحصنا هذا، لم يرد إلى انتباهنا أي شيء يدعو إلى مخالفة الشركة الشروط أو البنود أو الإقرارات الواردة بالعقد المذكور... ويجب مراعاة أن فحصنا لم يهدف أساساً إلى اكتشاف عدم التزام شركة ×× شروط العقد المذكور».

6- تقارير المدقق والمتطلبات القانونية:

تتطلب القوانين في بعض الدول من المدقق إضافة فقرات أخرى إلى تقريره النموذجي بخاصة عند تدقيق الشركات الخاضعة قانوناً للتدقيق، ورغم وجود اختلاف في هذه القوانين إلا أنها بشكل عام تتطلب من المدقق أن يذكر في تقريره على سبيل المثال ما يلي:

1. أن الشركة تحتفظ بسجلات ودفاتر محاسبية نظامية.
2. أن الشركة تتقيد بالقوانين والأنظمة النافذة.
3. أن الجرد قد تم وفقاً للأصول المرعية.
4. أنه لم يصل إلى علم المدقق أية مخالفات للنظام الأساسي للشركة أو للقوانين على وجه يؤثر مادياً في نشاط الشركة أو مركزها المالي.
5. أن محتويات تقرير مجلس الإدارة المتعلقة بالقوائم المالية تتفق مع الدفاتر والسجلات المحاسبية.

في هذه الحالات يجب على المدقق أن يدرج الفقرات اللازمة في تقريره وأن يقوم بإجراءات التدقيق اللازمة ومن أهمها وكما جاءت في المعيار الدولي رقم (250):

أ- الفهم الشامل للأنظمة والقوانين ولتحقيق ذلك يقوم المدقق بما يلي:

- استخدام المعرفة الموجودة عن الصناعة وأعمال المؤسسة.
- الاستفسار من الإدارة بخصوص سياسات وإجراءات المؤسسة الخاصة بالتقيد بالأنظمة والقوانين.
- الاستفسار من الإدارة حول الأنظمة والقوانين التي يتوقع أنها ذات تأثير جوهري في عمليات المؤسسة.
- مناقشة الإدارة بالسياسات والإجراءات المطبقة لتحديد المطالبات والتخمينات القضائية للدعاوى وتقويمها، والمحاسبة عنها.
- مناقشة الإطار القانوني والتنظيمي مع مدققي المؤسسات التابعة في دول أخرى.

2- يجب أن يجمع المدقق قرائن التدقيق الكافية والملائمة حول التقيد بالأنظمة والقوانين بشكل عام المحددة من قبل المدقق ليدرك أثرها في تحديد القيم المادية والإفصاحات في القوائم المالية.

3- يجب أن يحصل المدقق على إقرارات كتابية من الإدارة تبين فيها للمدقق أنها قد أفصحت عن كل الحالات الحقيقة أو الممكنة المعروفة حول عدم التقيد بالقوانين والأنظمة التي يجب أخذ أثارها في الحسبان لدى إعداد القوائم المالية.

وفيما يلي نموذج لتقرير تدقيق يوضح هذه الأمور والقضايا.

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل

- **فقرة النطاق:**

لقد تم تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً.......

وفي اعتقادنا أن تدقيقنا يوفر أساساً معقولاً نستند إليه في إبداء رأينا في تلك القوائم المالية. لقد حصلنا على المعلومات والإفصاحات التي رأيناها ضرورية لأداء مهمتنا على وجه مرض.

- **فقرة الرأي:**

برأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة، من النواحي الجوهرية كافة المركز المالي لشركة ×× كما هي في 2011/12/31 ونتائج عملياتها والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

برأينا، أن الشركة تحتفظ بسجلات محاسبية نظامية وان الجرد قد أجري وفقاً للأصول المرعية وأن القوائم المالية التي يتضمنها تقرير مجلس الإدارة تتفق مع تلك الدفاتر والسجلات وأنه لم يصل إلى علمنا أية مخالفات لأحكام القوانين والأنظمة وخاصة قانون الشركات أو للنظام الأساسي للشركة على وجه يؤثر مادياً في نشاط الشركة أو مركزها المالي.

ومن التقارير الخاصة الأخرى التقرير الذي يقدمه المدقق عن المعلومات الإضافية المرفقة بالقوائم المالية، وتقارير القوائم المالية المختصرة، وتقارير القوائم المالية الشخصية.

ومن الطبيعي أن يتفق كل من هذه التقارير مع طبيعة التدقيق التي يقوم بها المدقق والمسؤولية التي يأخذها على عاتقه نتيجة هذا التدقيق.

تاسعاً: أوراق التدقيق:

1- مفهوم و أهداف أوراق التدقيق:

جاء في المعيار الدولي رقم (230) على المدقق توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن لدعم رأيـــه، وكذلك قرائن بان عملية التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق، وعلى المدقق تهيئة أوراق التدقيق بالشــكل الكامل والمفصل لكي يوفر فهماً عاماً لعملية التخطيط. وتمثل أوراق التدقيق الأوراق المعــدة مــن قبــل المدقق، أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق. وتكون أوراق العمل على شــكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى.

بينما تعرفها النشرة رقم (41) من معايير التدقيق الأمريكية على أنها السجلات التي يحتفظ بهــا المــدقق والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، والاختبارات التي تم تنفيذها، والمعلومات التــي تــم الحصــول عليها، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها من خــلال التــدقيق. ويجــب أن تحتــوي أوراق التدقيق (العمل) على كافة المعلومات التي يرى المدقق ضرورتها لأداء التدقيق على نحو ملائم ولتــوفير الدعم لتقرير التدقيق.

وتتمثل أهداف أوراق التدقيق بما يلي:

أ- مساعدة المدقق على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق قد تم أداؤه وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة.

ب- تعدّ الأساس لتخطيط التدقيق.

جـ-تعدّ سجلاً للأدلة التي تم تجميعها و نتائج الاختبارات.

د- تعدّ الأساس لفحص المشرفين والشركاء.

هـ- تعدّ الأساس لإعداد تقرير التدقيق.

إلى جانب هذه الأهداف يوجد استخدامات متعددة لأوراق التدقيق. حيث يمكن استخدامها كأساس لإعــداد الإقرار الضريبي وكأساس لإعداد تقارير متعددة. كما أنها تستخدم كمصدر للمعلومات التي تمكــن مــن تحقيق الاتصال مع كل من لجنة المراقبة والإدارة بخصوص أمور عديدة مثــل ضــعف نظــام الرقابــة الداخلية أو التوصيات المتعلقة بالتشغيل. كما يمكن استخدامها كإطار مرجعــي مفيــد لتــدريب المــدققين والمساعدة في تخطيط وتنسيق عمليات التدقيق التالية.

2- شكل أوراق التدقيق ومضمونها.

ذكر المعيار الدولي رقم (230) أنه ينبغي على المدقق تسجيل المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق، في أوراق العمل، إضافة إلى تسجيل طبيعة نطاق إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها وتوقيعها، وكذلك تسجيله للنتائج والاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها ويجب أن تحتوي أوراق التدقيق على مبررات المدقق لكافة الأمور العامة والتي تحتاج إلى قيام المدقق بإعطاء أحكام واستنتاجات حولها ويعدّ مدى حجم أوراق التدقيق أمراً من أمور التقدير المهني نظراً لأنه ليس من الضروري أن يتم توثيق جميع الأمور التي يدرسها المدقق. وعند تقدير مدى حجم أوراق التدقيق التي ينبغي تهيئتها والاحتفاظ بها، فإنه من المفيد للمدقق أن يأخذ في الحسبان المسائل الضرورية التي يجب توفيرها لمدقق آخر، ليس له سابق تجربة بعملية التدقيق تلك، لفرض إعطاء فهم لعملية التدقيق التي تمت، والأسس التي تم الاستناد إليها في اتخاذ القرارات الرئيسة، وليس لمعرفة تفاصيل أوجه عملية التدقيق. وإن شكل أوراق التدقيق ومضمونها يتأثران بأمور عديدة هي:

- طبيعة المهمة المكلف بها.
- شكل تقرير المدقق.
- طبيعة أعمال المنشأة وتعقيداتها.
- طبيعة النظام المحاسبي وحالته، ونظام الرقابة الداخلية للعميل.
- الحاجة في حالات معينة للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال التي يقوم بها المساعدون.
- المنهجية و التقنية الخاصة المستعملة خلال عملية التدقيق.
- على أية حال فإن المعيار الدولي رقم (230) قد حدد بعض النقاط التي تتعلق بتنظيم أوراق التدقيق ومحتواها نذكر منها:

1. يجب أن تحتوي أوراق العمل معلومات تتعلق بالهيكل القانوني والتنظيمي للمؤسسة.
2. يجب أن تحتوي ملخصات أو نسخاً من المستندات القانونية والاتفاقات والمحاضر الهامة.
3. معلومات تتعلق بالبيئة الصناعية والاقتصادية كذلك البيئة القانونية التي تعمل ضمنها المؤسسة.

4. القرائن التي تثبت عملية التخطيط بما فيها برنامج التدقيق وأية تعديلات أيضا.
5. القرائن التي تثبت تقويم نظام الرقابة الداخلية وفحصه.
6. القرائن التي تثبت تقويم الخطر المتأصل وتقويم خطر الرقابة وأية تعديلات لها.
7. القرائن التي تثبت اعتماد المدقق على التدقيق الداخلية والنتائج التي وصلت إليها.
8. تحليلات العمليات والأرصدة.
9. تحليلات النسب والاتجاهات العامة.
10. سجل لطبيعة إجراءات التدقيق المنجزة وتوقيتها ونطاقها والنتائج من هذه الإجراءات.
11. قرائن تثبت أن العمل المنجز من قبل المساعدين قد تم الإشراف عليه والتدقيقه.
12. إشارة إلى من قام بتنفيذ إجراءات التدقيق وإلى الوقت الذي نفذت به.
13. تفاصيل الإجراءات المطبقة الخاصة بالفروع أو المنشآت التابعة التي تدقق قوائمها المالية من قبل مدققين آخرين.
14. نسخ من الخطابات مع المدققين الآخرين والخبراء والأطراف المستقلة الأخرى.
15. نسخ من الرسائل أو المذكرات الخاصة بأمور التدقيق المرسلة للعميل. أو المناقشة معه بما في ذلك شروط الارتباط و نقاط الضعف الهامة نسبياً في الرقابة الداخلية.
16. رسائل الإقرارات المستلمة من العميل.
17. النتائج التي توصل إليها المدقق و المتعلقة بالجوانب الهامة لعملية التدقيق، بما في ذلك كيفية حل أو معالجة الاستثناءات أو الأمور غير العادية، إن وجدت، وتم اكتشافها في أثناء تنفيذ عملية التدقيق.
18. نسخ عن القوائم المالية و ميزان التدقيق الشامل وتقرير التدقيق.

3- تصنيف أوراق العمل (التدقيق):

تصنف أوراق العمل من قبل المدقق عادة بملفين لكل عميل، الملف الأول منهما يطلق عليه اسم الملف الدائم ويحتوي على بيانات تتميز بالديمومة النسبية لا تتغير باستمرار، أما الملف الثاني فيطلق عليه اسم الملف الجاري، ويحتوي على جميع أوراق العمل التي تخص الفترة الخاضعة للمدقق.

أ- الملف الدائم:

يحتوي الملف الدائم على البيانات و المستندات التي لها صفة الاستمرارية النسبية و التي لا تتغير علـــى أساس سنوي. إن هدف الاحتفاظ بالملف الدائم يتلاءم مع طبيعة البيانات والمستندات التي يحتــوي عليهــا حيث إنه يستخدم للتعرف على طبيعة نشاط العميل والتنظيم الإداري والمالي والمحاسبي الخاص به كمــا يستخدم للاحتفاظ بالمستندات التي لها صفة الديمومة النسبية حتى يمكن الرجوع إليهــا عنــد الحاجــة، و يحتوي الملف الدائم على بيانات أهمها:

1. اسم العميل ومواقع نشاطه وأرقام هواتفه.
2. اسم الشخص أو الأشخاص المسؤولين عن الإشراف على العملية المحاسبية وإعداد القوائم المالية.
3. عقد التأسيس والنظام الأساسي في حالة الشركات المساهمة وعقد الشركة في شركات الأشخاص.
4. الخريطة التنظيمية للعميل موضحاً فيها خطط السلطة والمسؤولية كافة.
5. ملخص عن النظام المحاسبي للعميل.
6. ملخص عن نظم الرقابة الداخلية للعميل.
7. دليل الحسابات.
8. العقود طويلة الأجل.
9. اتفاقات براءات الاختراع والوكالات.
10. صور البيانات الضريبية عن الأعوام السابقة.

ب- الملف الجاري أو ملف العملية:

إلى جانب الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه يحتفظ المدقق بملف لكل سنة من سنوات التدقيق يطلــق عليه اسم الملف الجاري أو ملف العملية أو الملــف السنوي ويهدف هذا الملف إلى تحقيق الأغــراض التالية :

1) مساعدة المدقق على القيام بالخطوات اللازمة لتدقيق القوائم المالية.
2) يمثل المصدر الرئيس للمعلومات التي تمكن المدقق من إبداء رأيه في مدى سلامة بيانــات القــوائم المالية وعدالتها.

3) يستخدم كدليل على اتباع المدقق معايير التدقيق المقبولة عموماً وبذل العناية اللازمة التي نصت عليها هذه المعايير.

وعلى الرغم من أن كمية المعلومات الموجودة في هذا الملف ونوعيتها تختلف بين مدقق وآخر باختلاف اتجاهاتهما وباختلاف طبيعة العمل المنجزة. يمكن أن يشمل هذا الملف المعلومات الآتية على سبيل المثال :

1. الأدلة التي تثبت التخطيط للعمل والإشراف على أعمال المساعدين.
2. بيانات كافية تثبت أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق مع أرصدة سجلات العميل المحاسبية.
3. كيفية تحديد الاختبارات.
4. الإجراءات والاختبارات التي قام بها المدقق لتقويم الرقابة الداخلية.
5. الإجراءات والاختبارات الأخرى التي قام بها المدقق.
6. بيان المخالفات التي اكتشفها.
7. رأي المدقق بعدالة القوائم المالية.

4- سرية أوراق العمل و ملكيتها:

إن دليل قواعد المهنة وآدابها يعد جميع المعلومات والبيانات التي يحصل عليها المدقق خلال قيامه بأعمال التدقيق معلومات سرية يجب عدم الإفصاح عنها إلا بإذن من العميل، وتمتد سرية المعلومات هذه إلى الغير كما تمتد إلى موظفي العميل نفسه. إلا أن سرية المعلومات هذه تنطوي على بعض الاستثناءات، كالإفصاح عن هذه المعلومات بأمر من المحكمة، أو اطلاع أعضاء لجان رقابة الجودة التابع للتنظيم المهني على أوراق العمل بهدف تمكين هؤلاء من تقويم جودة العمل الذي أنجزه المدقق، أو في سبيل التحقيق مع المدقق لبت مسألة مهنية معينة. كما أن للهيئات الحكومية التي لها سلطة الإشراف على المهنة حق الاطلاع على أوراق العمل.

علاوة على ذلك يجب على المدقق أن يطبق إجراءات مناسبة للحفاظ عليها، وأن يحتفظ بها لفترة كافيـــة من الزمن لمواجهة احتياجاته العملية وللوفاء بأية متطلبـــات قانونيـــة أو مهنيـــة ذات صـــلة بالاحتفـــاظ بالسجلات.

وتعد أوراق العمل ملكاً للمدقق أو ملكاً للشركة أو للمنشأة المحاسبية التي يعمل بها المدقق لكن مع ذلـــك، يسمح للمدقق بإعداد أجزاء أو نسخ عن أوراق العمل وتوفيرها للعميل وفقاً لرأي المـــدقق غيـــر أن هـــذا العمل لا يعني أن تصبح أوراق العمل بديلاً لسجلات المحاسبة.

5- أوراق العمل ومسؤولية المدقق:

تستند دعاوى المسؤولية ضد المدققين في مجملها إلى إهمال المدقق في أثناء أدائه لعملـــه، وعـــدم بذلـــه العناية المهنية اللازمة، كما قد تستند إلى تواطؤ المدقق مع إدارة المشروع لتضـــليل مســـتخدمي القـــوائم المالية.

ويستند دفاع المدقق إلى إثبات عدم وقوع الإهمال من جانبه عند أدائه لعملـــه، وإذا كـــان التقريـــر هـــو الوثيقة الأساسية التي يبين المدقق فيها رأيه، فإن أوراق العمل هي المستندات التـــي تلـــي التقريـــر فـــي الأهمية لمعرفة طبيعة الأعمال التي أنجزها المدقق وإلى أي مدى كان موضوعياً وملتزماً بتنفيذ معـــايير التدقيق التي قام بعمله على أساسها. وإن هذه الأهمية القانونية لأوراق التدقيق تتطلب ضرورة تصـــنيفها بطريقة ملائمة ومناسبة، مع ضرورة اشتمالها على جميع المســـتندات والأوراق والمـــذكرات والجـــداول والمعلومات التي تؤيد قيام المدقق بجميع الخطوات اللازمة لمقابلة مسؤوليته.

أسئلة حول الفصل الثالث

أولاً - اختر أفضل إجابة لكل من النقاط التالية:

1-إذا أُرفق بالقوائم المالية قائمة منفصلة تبين التغيرات في حقوق الملكية فإن هذه القائمة :

آ-يجب عدم ذكرها في فقرة النطاق بل يجب الإفصاح عنها بصورة منفصلة في فقرة الرأي.

ب-يجب استبعادها من كل من فقرة النطاق وفقرة الرأي.

جـ-يجب ذكرها في فقرة النطاق بالتقرير دون الحاجة إلى الإشارة إلها بصورة منفصلة في فقرة الرأي.

د-يجب ذكرها في فقرة النطاق بالتقرير وكذلك الإشارة إليها بصورة منفصلة في فقرة الرأي.

2- يتطلب المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير:

آ- أن يشير التقرير إلى أن المدقق كان حيادياً.

ب-أن ينص التقرير على أن الفحص تم وفقاً لمعايير التدقيق.

جـ-أن يشير التقرير إلى نطاق الفحص الذي قام به المدقق ومدى مسؤوليته.

د-يوضح التقرير ما إذا استمر المشروع في تطبيق المبادئ المحاسبية.

3- أرسل المدقق تقريره إلى الإدارة، التي ترغب أن تنشر في الصحف قائمة المركز المالي مع تقرير المدقق معدلاً كنوع من الدعاية.

آ- يسمح المدقق بالنشر وفق ما ترغبه الشركة.

ب-أن يسمح فقط بنشر تقريره الأصلي مصحوباً بالقوائم المالية.

جـ- ألا يسمح بنشر تقرير تدقيق معدل.

د- ألا يسمح بنشر أي تقرير بهدف الإعلان في الصحف.

ثانياً- كانت ميزانية شركة الشهباء المساهمة في 2010/21/31على النحو التالي:

الميزانية بآلاف الوحدات النقدية

1500 نقدية		3800	رأس المال
1200 ذمم			
3300 مخزون سلعي		1000	الأرباح والخسائر القابلة للتوزيع
5000 أصول ثابتة			
(3500) م. استهلاك		1500	موردون
1500		1200	أوراق دفع
7500		7500	

ولدى تدقيق حسابات هذه الشركة من قبل المدقق تبين ما يلي :

1- سجلت الشركة مبلغ 200000 ذمة على شركة نماء مقابل بضاعة رفضت نماء استلامها وهي موضوع منازعة قضائية لعدم اتفاقها مع المواصفات.

2- يتضمن المخزون السلعي بضائع معيبة سبق إرجاعها من شركة بردى التي عرضت شراءها بخصم 50% فرفضت الشهباء ذلك و قد ظهر من جدول جرد المخزون السلعي أن المخزون كافة من المواصفات.

المطلوب: إعداد تقرير مدقق الحسابات بعد أن رفضت الإدارة تغيير القوائم المالية.

ثالثاً- بافتراض أن المدقق في المثال السابق. لم يجد اختلافات تتعارض مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً إلا أنه لم يتمكن من حضور الجرد كما لم يسمح له بالاطلاع على محاضر المطابقة مع العملاء بدعوى أن هناك صفقات لها طبيعة سرية. المطلوب إعداد التقرير المناسب.

رابعاً- بافتراض أن المدقق في المثال السابق لم يجد تناقضات مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً فيما عدا أن الشركة قومت بضاعة آخر المدة على أساس طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً مع أنها كانت تطبق قاعدة الوارد أخيراً يصرف أولاً وأن الفرق بين الأسلوبين 250 ألف بسبب ارتفاع الأسعار.

المطلوب: كتابة التقرير اللازم.

خامساً- المثال السابق نفسه لكن مع افتراض أن الشركة كانت تورد حاجة للقوات المسلحة من بعض حاجاتها وأن قراراً صدر بمنع التعامل معها في هذا المجال وان تعاملها السابق كان رابحاً ويمثل 50% من رقم أعمالها.

المطلوب كتابة التقرير اللازم.

سادساً- المثال السابق نفسه لكن لدى التدقيق تبين أن الإدارة أعادت تقويم الأصول الثابتة بحسب القيم الجارية فكانت قيم الأصول الثابتة 2500 فأصبحت 5000 كما عدلت حسابات الاستهلاك.

المطلوب كتابة التقرير اللازم.

سابعاً- المثال السابق نفسه لكن المحاسب القانوني وجد نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً والدفاتر غير منتظمة ولم يستطع الحصول على أدلة إثبات كافية.

المطلوب : اكتب التقرير اللازم.

ثامناً - يطلب إليك كتابة تقرير ضمن الافتراضات التالية :

آ- قامت الشركة بتعيينك، علماً أنها عينت مدققين لشركاتها التابعة الثلاث.

ب- قمت بتعيين محاسب قانوني لتدقيق الشركة التابعة في بيروت وآخر للشركة التابعة في دمشق وقمت بنفسك بتدقيق حسابات الشركة المسيطرة وتابعتها في حلب.

جـ - رفضت الشركة قيام المحاسب القانوني بتدقيق حسابات الشركات التابعة.

المطلوب: كتابة التقرير المناسب.

تاسعاً - فيما يلي نموذج لتقرير تدقيق معد بوساطة مدقق حسابات إحدى الشركات والذي يتخذ الشكل التالي:

" تم فحص القوائم المالية وقائمة التدفق النقدي لشركة ×× عن السنة المالية المنتهية في 2010/12/31. وفي رأينا أن الحسابات الختامية تظهر بصدق نتائج الأعمال عن السنة المالية والميزانية تظهر المركز المالي بصورة صادقة وعادلة في 2010/12/31".

والمطلوب:

1-إبداء الرأي فيما إذا كان هذا التقرير قد أعد وفقاً لمعايير إعداد التقرير المتعارف عليها.

2-تحديد نوع التقرير في ضوء البيانات المذكورة أعلاه.

عاشراً- بيان مدى تأثير الأهمية النسبية في نوع التقرير الذي يصدره المدقق.

حادي عشر- ما أوجه الاختلاف بين تقرير التدقيق النموذجي وتقرير تدقيق قوائم مالية معدة وفقاً لأسس أخرى بخلاف المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ثاني عشر - ما هي التقارير الأخرى التي يعدها المدقق والتي تدخل ضمن التقارير الخاصة.

ثالث عشر- تواجه شركة الهدى المساهمة مشكلة تقويم المخزون السلعي من الإنتاج العام في 2010/12/31 حيث لم يتفق قسم الإنتاج مع قسم المحاسبة على قيمة واحدة للمخزون. لذا كلفك مجلس الإدارة كمدقق حسابات أن تقوم بفحص حسابات المخزون السلعي وإبداء الرأي في صدق وعدالة عرض المخزون السلعي بالقوائم المالية للشركة.

المطلوب:

1- هل تسمح معايير التدقيق المقبولة عموماً بمثل هذه المهمة.

2- ما هي الاعتبارات التي يجب عليك مراعاتها عند أداء مثل هذا النوع من التدقيق ؟

3- إعداد التقرير المناسب لهذه المهمة.

رابع عشر - أكتب فقرة الرأي من التقرير المناسب مع ذكر ما تستند إليه في الحالات التالية:

آ- قام المدقق بتدقيق جميع السجلات المحاسبية فلم يجد أي مخالفات بقواعد المحاسبية ما عدا أن الشركة أدرجت ضمن المصاريف الإدارية البالغة «2» مليون إيجار الشهر الأول من العام التالي والبالغ «20000».

ب- قامت إدارة الشركة بتغيير الأساس المستخدم في تقويم المخزون وكانت الفروق الناتجة عن ذلك غير جوهرية.

جـ- لم يتمكن مدقق الحسابات من الحصول على أدلة الإثبات اللازمة لتحديد قيمة المخزون السلعي وكذلك تكلفة الأصول الثابتة بسبب بعض الظروف الخارجة عن إرادة الشركة والمدقق.

خامس عشــر – ما أهمية تقرير مدقق الحسابات لحملة الأسهم وبأية ظروف يــرى المــدقق أنــه مــن الضروري أن يصدر تقريراً متحفظاً مع إعطاء أمثلة.

سادس عشر– تكلم عن العلاقة بين معايير العمل الميداني وتقرير التدقيق.

سابع عشر – هل يتحفظ المدقق في تقريره في الحالات التالية ولماذا ؟.

آ– التغير من طريقة «العقد التام» إلى طريقة «نسبة إتمام العقد في المحاســبة عــن عقــود المقــاولات طويلة الأجل».

ب– التغير في طريقة تقويم المخزون من تحميله بالتكلفة المباشرة إلى تحميله بالتكاليف الكلية.

جـ– التغير في تقدير العمر الإنتاجي لأصول ثابتة مسجلة من قبل، وذلك بناءً على معلومات جديــدة تــم الحصول عليها.

د– التغير في طريقة عرض القوائم من حيث عرضها في صورة قوائم موحدة لمجموعة الشركات ككــل بدلاً من قوائم فردية لكل شركة على حدة.

هـــ– تصحيح خطأ حسابي حدث في تسعير المخزون في فترة سابقة.

ثامن عشر– تكلم عن مفهوم وأهداف أوراق التدقيق.

تاسع عشر – ناقش إلى أي مدى ينبغي على المدقق جمع أوراق التدقيق.

الفصل الرابع

الأساس القانوني لمسؤولية المدقق وأنواع المسؤولية

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1. فهم الأساس القانوني لمسؤولية المدقق.
2. معرفة أنواع المسؤولية التي يتعرض لها المدقق.
3. وصف المسؤولية القانونية تجاه العميل.
4. وصف المسؤولية القانونية تجاه الطرف الثالث.
5. معرفة حدود مسؤولية مدقق الحسابات

الفصل الرابع: الأساس القانوني لمسؤولية المدقق وأنواع المسؤولية

تمهيد:

أعلنت الحكومة عن بناء طريق دولي يزيد طوله عن 300 كم، فطلبت إحدى شركات المقاولات المساهمة الخاصة (المحدودة) من مدقق الحسابات أن يعد لها دراسة جدوى اقتصادية بهدف الاشتراك في المناقصة الدولية التي أعلنت لبناء هذا الطريق، وقد دلت الدراسة التي أعدها المحاسب القانوني أن العملية رابحة كما حدد المال اللازم للاشتراك بمثل هذه المناقصة. فاشتركت الشركة في المناقصة ورست عليها، ثم طلبت من المساهمين زيادة رأسمالهم بالتساوي، فقبل بعضهم ورفض آخرون، ثم لجأت إلى أحد المصارف الدولية، معززة طلبها بدراسة الجدوى الاقتصادية، التي تقدم بها المحاسب القانوني، فقدم لها المصرف قرضاً بمبلغ 500 مليون، إلا أنّ المبلغ لم يكفِ لإنجاز المشروع، ما أوقع الشركة بالتزامات حرجة مع أصحاب الآليات، والموردين الآخرين، فأعلنت عن إفلاسها، وضاع على المصرف أكثر من 300 مليون وخسر المساهمون رأسمالهم كاملاً. وهكذا رفع المصرف الدعوى على المحاسب القانوني، وكذلك فعل المساهمون زاعمين أنّ هذا المحاسب القانوني يمتلك جيباً كبيراً Deep Poket يمكنه من التسديد، وحين عرض المحاسب القانوني أنه مستعد لدفع كل ما قبضه من أتعاب، وهي لا تزيد 200 ألف، رفضت الجهات المدّعية، وطالبته بتسديد الأضرار كاملةً التي تسبب بها وهذا ما أدى إلى إفلاسه، وارتفعت أصوات زملائه في المهنة للمطالبة برفع هذا الظلم الذي يهددهم دائماً.

أولاً : خطر المقاضاة:

يمكن تعريف خطر المقاضاة بأنه احتمال رفع الدعوى على منشأة المحاسبة القانونية (أو المدقق) من قبل العميل (أي الشركة التي تم تدقيق قوائمها المالية التاريخية) أو من قبل طرف ثالث تضرر بسبب اعتماده على تقرير التدقيق؛ وإن تقدم النظم القضائية في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية، يجعل اللجوء إلى المحكمة أمراً مألوفاً في الكثير من الحالات، لذا فإن منشأة التدقيق تأخذ في الحسبان خطر المقاضاة، منذ قبولها طلب إدارة العميل لإجراء خدمة التأكيد المتمثلة في التدقيق أو أي من الخدمات المشابهة، ولما كان ثمة خطر قابل للتقدير فإن اللجوء إلى شركات التأمين على مواجهة هذا

الخطر يصبح أمراً بديهياً. فقد تبين أن منشآت التدقيق الكبرى في الولايات المتحدة صرفت على الدعاوى والتسويات القضائية قرابة 11 بليون دولار أمريكي في عام 1993، وقد بلغ هذا المقدار حوالي 16% من إيرادات هذه المنشآت المحاسبية الكبرى. وقد بلغت أتعاب إحدى عمليات التدقيق على سبيل المثال 20000 دولار وقد قامت المنشأة بالدفاع عن نفسها جيداً أمام المحكمة بعد أن رفعت عليها الشركة دعوى قضائية، وقد كسبت المنشأة القضية في النهاية، لكن تكاليف المقاضاة الطويلة بلغت 6000000 دولار أمريكي، إذ إن دفاع منشأة التدقيق عن نفسها لا يشمل حمايتها من دفع الغرامات والتعويضات بل حمايتها أيضاً من المساس بسمعتها التي تمثل رأسمالها الذي لا يقدر بثمن. وإن ارتفاع تكاليف المقاضاة يجعل شركات التأمين تتردد عند قبولها التأمين على خطر المقاضاة لمنشأة المحاسبة القانونية، وإذا قبلت فإن التكاليف ترتبط ارتباطاً مباشراً بالخطر.

وقد أشارت بعض الأبحاث التي جرت مؤخراً في الولايات المتحدة إلى أن خوف المنشآت الأربع الكبار من خطر المقاضاة يؤدي دوراً كبيراً في تحسين نوعية خدماتها.

ثانياً: مفهوم المدقق الحصيف: Prudent Person concept

ثمة اتفاق في أوساط المهنة والمحاكم على أن المدقق (منشأة المحاسبة القانونية) ليس ضامناً أو مؤمناً على القوائم المالية، بل إن من المتوقع أن يسلك المدقق مسلكاً فيه من الشك المنهجي والعناية اللازمة، لكن لن يصل إلى الكمال، بما يطابق مفهوم العناية اللازمة التي تعتمد على مقومات أهمها:

أ- التأهيل العلمي والعملي:

يمثل هذا المفهوم أول معايير التكوين الشخصي لمدقق الحسابات وأهمها، لأنه يتناول كيفية إنتاج شخص مرخص له بممارسة المهنة، كما يتناول كيفية صقل هذا التأهيل بالتدريب العملي، حيث إن قوة أية مهنة واحترام المجتمع لها تستمد من قوة الأفراد الذين يزاولونها و تمسكهم بقواعد السلوك المهني. وقوة الأفراد تعتمد أصلاً على توفر الكفاءة العلمية إلى جانب الكفاءة العملية. لذلك لابد من إلمام مدقق الحسابات بفروع المحاسبة كافة، ولا تحتاج علاقة التدقيق بالمحاسبة إلى مناقشة، لأن كل مدقق هو بالأصل محاسب ممتاز، ولولا كونه ملماً إلماماً عميقاً بأصول المحاسبة وقواعدها ومشكلاتها العملية، لما

تمكن من تقويم عمل المحاسب، بل إن جزءاً كبيراً من التطور الذي أصاب المحاسبة نـاتج مـن جهـود مدققي الحسابات.

وما دامت المعلومات المحاسبية التي يفصح عنها المدقق، إنما تعبر عن قدرة الإدارة، فإن إلمامـه بعلـم الإدارة يساعده على وضع إصبعه على الثغرات، وتحديد الجهة الإدارية أو الأسـلوب الإداري المسـؤول عنها، ما يجعل تقريره كثير الفائدة لمستخدمي القوائم المالية.

ولما كان عمل المدقق يدور أساساً حول مسألة إثبات صحة المعلومات التي تتضمنها القـوائم الماليـة، فإن استيعابه لعلم المنطق يمثل الأداة الأساسية التي تمكنه من القيام بعمله، وإصدار أحكامه، بنـاءً علـى الأدلة والقرائن المناسبة، وبحسب منهج فلسفي محدد، بحيث يمكن عدّ صـلة تـدقيق الحسـابات بعلـم المنطق أكثر عمقاً من صلتها بالمحاسبة ذاتها.

إن استعمال المعلومات الاقتصادية من قبل متخذي القرارات كالمحللين الماليين، وغيرهم، علـى أسـاس بناء النماذج الاقتصادية، التي تعتمد على التنبؤ، واعتماد المخططين الاقتصاديين عليهـا فـي التخطـيط والرقابة، يجعل إلمام المدقق بعلم الاقتصاد يرفع من مستوى خدماته المقدمـة، ويجعلهـا أكثـر ملاءمـة لحاجات السوق.

ولا ينفرد مدقق الحسابات في ضرورة معرفته بعلم الإحصاء، الذي صار يشـكل أداة أساسـية لمعظـم العلوم الأخرى، ولكن يعتمد المدقق على الإحصاء في تقرير خطر التدقيق وتحديـد حجـم الاختبـارات وأساليب سحب العينات من المجتمع الإحصائي وأساليب تقدير الاحتمالات القبلية والبعدية بالإضافة إلـى إصدار أحكام تجعل المعلومات التي يقرر صحتها أكثر انسجاماً مع نماذج القرارات التنبؤية التـي غـدت هي النماذج السائدة في عالم اليوم.

وإن انتشار استخدام الحاسوب، استلزم من المدقق أن يلم باستخدامه كي يتمكن من تقويم نظـم الرقابـة الداخلية، وتحديد حجم الاختبارات، وكيفية جمع أدلة الإثبات، والدخول إلى برامج العمـلاء، للتأكـد مـن عدالة الإفصاح الذي تقدمه القوائم المالية التي تمثل مخرجات الحاسب الإلكتروني، بالإضافة إلى إمكـان استخدام الحاسوب في تصميم برامج التدقيق.

ولا شك في أن ضخامة المسؤولية الفنية الملقاة على عاتق مدقق الحسابات في ظل شمول المعلومات، وعدم الاقتصار على القوائم المالية التقليدية فحسب، لتمكين المدقق من بيان رأيه في كفاية إدارة المشروع وبخاصة في الشركات الحكومية يجعل تمكنه من تقويم نظام الرقابة الداخلية ومعايير القياس والكفاية يقتضي منه فهماً عاماً لظروف المشروع الاقتصادية والتكنولوجية، وهذا ما يثير مسألة التخصص الفني بين المدققين، بحسب أنواع الصناعة، وضرورة إلمام المدقق بطبيعة الصناعة التي يقوم بتدقيق مشروعاتها.

وتكتسب معرفة المدقق بالعلوم السلوكية أهمية خاصة في العقود الأخيرة، إذ إن عملية التدقيق، تترك آثاراً سلوكية معينة، في سلوك العاملين في المشروع، الذين تتفاوت قدراتهم العقلية ومقوماتهم الشخصية واتجاهاتهم وتطلعاتهم وأهدافهم ومستويات تعليمهم وخبراتهم، وهم في أثناء قيامهم بنشاطاتهم التي تتمخض عنها القوائم المالية و المعلومات الأخرى المرتبطة بها، إنما يدفعهم إلى ذلك مجموعة من الرغبات والدوافع الاقتصادية والنفسية والاجتماعية. وإن قيام المدقق بتدقيق تلك المعلومات الاقتصادية، بدون ربطها بسلوك الأشخاص الذين ساهموا فيها، أشبه ما يكون بالنعامة التي تضع رأسها في التراب متناسية ما يحيط بها من حقائق العالم الخارجي. وعلى العكس من ذلك، فإن هذا الربط يجعل التدقيق ذاته، واحد من المؤثرات السلوكية في سلوك العاملين في المشروع، بحيث يمثل تحديد طبيعة تلك المؤثرات، وسيلة تفيد مدقق الحسابات لدى ممارسة عمله. ويترك التدقيق آثاراً مباشرة عن طريق جعل موظفي المشروع بمستوياتهم الإدارية المختلفة، يحاولون تقديم المعلومات واتخاذ الإجراءات المؤدية إلى الانسجام مع وجهات نظر مدقق الحسابات، نظراً لما يتمتع به من خبرة واسعة من جهة ولخوف الإدارة من تحفظاته في التقرير الذي سيعده حول القوائم المالية. كما أن توقع كشف المدقق لعمليات الغش والخطأ تمثل عنصر حماية كبيراً قد يزيد أثراً على الآثار المباشرة التي يحدثها المدقق على العاملين في المشروع. ولا شك أن هذه التأثيرات السلوكية المهمة التي يحدثها تدقيق الحسابات تقتضي منه دراية مناسبة بالعلوم السلوكية.

وأخيراً إن النظرة إلى عملية التدقيق من خلال نظرية المعلومات تشير إلى أن مدقق الحسابات إنما يمارس التوصيل التي يزيد من ثقة مستخدمي المعلومات الاقتصادية عن طريق تقريره وهذا ما يدفعه إلى معرفة مفاهيم هذه النظرية وأهمها السرعة والتغذية الراجعة المتمثلة باستفادة المدقق من الآثار التي يحدثها تقريره في مستخدمي القوائم المالية.

ويمكن القول إن المدقق يحتاج إلى مجموعة من المقومات ليكون مؤهلاً لأداء عمله، وهي :

1- تأهيل علمي يتجلى بدرجات علمية معينة.

2- قدر من الخبرة والتدريب والتعليم المستمر.

3- تغذية راجعة.

4- تعليمات وسياسات تمارسها (منشأة التدقيق).

وأخيراً يجب القول: إن معايير التدقيق الدولية لم تحدد معياراً خاصاً للتأهيل العلمي و العملي للمدقق ولكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظم التأهيل المهني للمدقق في عدة معايير على النحو التالي:

1) ــ تضمن المعيار الدولي رقم (600) في فقرته السابعة ما يلي: ينبغي على المدقق عند التخطيط للاستفادة من عمل المدقق الآخر مراعاة الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في إطار المهمة المحددة التي نفذها ذلك المدقق.

2) ــ أما المعيار الدولي رقم (220) المتعلق برقابة الجودة على أعمال التدقيق فقد نصت الفقرة (14) منه على أنه يجب على المدقق والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا في الحسبان مهارات المساعدين وقدرتهم على أداء العمل الموكل لهم عند البت في نطاق التوجيه والإشراف والتدقيق المناسبة لكل منهم.

3) ــ أوضح المعيار الدولي رقم (610)، الذي نظم كيفية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في فقرته (13) الآتي:

يجب أن يتحقق المدقق الخارجي من أن أعمال التدقيق الداخلي قد تم تنفيذها من قبل أشخاص لديهم التدريب المناسب والكفاءة المناسبة بوصفهم مدققين. ويمكن التحقق من ذلك عن طريق التعرف على السياسات المتعلقة في توظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي وتدقيق خبراتهم ومؤهلاتهم الفنية.

ومن خلال هذه النصوص يمكننا استقراء أن معايير التدقيق الدولية قد حددت مفهوم التأهيل المهني وقارنته بالمعرفة العلمية و الخبرة العملية وضرورة أن يجتاز المدقق اختباراً تأهيلياً، ولم تحدد ضوابط لهذا الاختبار وتركت ذلك للجهات أو المنظمات المهنية في كل دولة.

ولابد من الإشارة إلى أن التأهيل هو مفهوم متحرك وليس ثابتاً. إذ إن مجرد الحصول على شهادة المحاسب القانوني لا يعني نهاية المطاف، بل يجب الاعتماد على سياسة التعليم والتدريب المستمر. ما يجعل حامل هذه الشهادة يحتاج إلى دورات تدريبية قصيرة كل عامين على الأقل.

وإن قيام المهنة باعتماد تدقيق النظير والتي تعني تكليف أحد الممارسين المعروفين بتدقيق عينة من أعمال مدققين آخرين لبيان الثغرات وتلافي العيوب من خلال التعليم المستمر.

ب- الاستقلال Independence

- مفهوم الاستقلال:

يمثل استقلال مدقق الحسابات حجر الزاوية في ممارسة المهنة، ويتطلب الاستقلال قيام المدقق بعمله دون التعرض إلى أي ضغوط. وقد كان الاستقلال مرتبطاً بالمهنة منذ نشأتها، بل إنه هو الذي أوجد المناخ الملائم لنشوئها.

ويمكن القول إنه بدون الاستقلال تصبح عملية تدقيق الحسابات بدون مسوغ على الإطلاق، وتفقد دورها الاجتماعي، بل يغدو ضررها أكثر من نفعها. ويوجد نوعان من استقلال المدقق لكل منهما مفهومه، ويكونان معاً المفهوم العام لاستقلال المدقق وهما:

1-الاستقلال في الظاهر Independence in Appearance

ويعني ألا يكون للمدقق أي مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة، مع عميل التدقيق بشكل يجعل سلوكه لا يوحي للجمهور بالاستقلال.

2- الاستقلال في الواقع : *Indpendence In Fact*

وهو الاستقلال الذهبي ويعني أن يكون المدقق نزيهاً وموضوعياً و أمنياً وغير متحيز لطرف ما ضد طرف آخر، كما يجب أن يكون حيادياً في قبول وإنجاز التكليف وإعداد التقرير وعرضه وهذا النوع تحكمه قيم مدقق الحسابات وضميره ومعاييره الذاتية. ولذلك فعادة ما يصعب قياسه.

- أهمية الاستقلال:

يحتل الاستقلال أهمية خاصة لدى مدقق الحسابات، بحيث يتفوق على أي استقلال مفترض في أي مهنة أخرى، وعلى الرغم من الهالة التي تحيط بحياد القاضي واستقلاله فإن عبء الاستقلال بالنسبة له أسهل من المدقق، إذ إن القاضي يبقى موظفاً لا تربطه بطرفي النزاع أية رابطة اقتصادية أو اجتماعية. وهو بذلك يشبه المفتش الحكومي الذي يعمل في أحد الأجهزة الرقابية التابعة للدولة إلا أنه يختلف عن المدقق المهني الذي يعتمد اعتماداً كلياً على ما يحصله من عملائه مقابل أتعابه. وهو مضطر لإقامة علاقة ثقة مع إدارة المشروع بكل مستوياتها من أجل أن يتمكن من القيام بعمله بنجاح، وينصرف حكم القاضي إلى طرفي النزاع فحسب، بينما يسري حكم المدقق على الكثير من الأطراف المختلفة، التي تستفيد من تقريره سواء أكان يعلم بذلك أثناء قيامه بعمله أم لا.

وهذا يقتضي تمتع المدقق بحالة عقلية من الاستقلال التام أثناء مراحل عمله كلها غير أن التسليم بوجود هذه الحالة العقلية المفترضة لدى المدقق غير كاف لطمأنة الأطراف الأخرى على توفر الاستقلال، ولا تمكن المهنة من الصمود أمام المهن الأخرى التي أخذت تنافسها في العقود الأخيرة كالمحللين الماليين. أي إن ظهور المدقق بمظهر مستقل يعزز من ثقة الجمهور بخدماته، ويمكن ذلك الجمهور من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماماً من الجمهور أكثر من الحالة العقلية.

ونحن نعتقد أن النظرة السلوكية إلى عمل مدقق الحسابات تمكننا من تحديد المؤثرات التي قد تضغط على استقلاله وتخرجه عن الاستقلال التام، وبالتالي يمكن بناء على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المدقق.

وما لا شك فيه أن التعارض في المصالح، بين الإدارة من جهة وسائر الأطراف المستفيدة من المعلومات الاقتصادية من جهة ثانية، خلق الحاجة إلى وظيفة تدقيق الحسابات، وعلى ذلك فإن هذه الإدارة تمثل مصدر الضغط الأكبر على مدقق الحسابات. إذ لو لم تشكل مصدراً لعدم ثقة المستخدمين، لما اضطروا للاعتماد على رأي المدقق في عدالة المعلومات التي تقدمها، ولا شك في أن للإدارة الكثير من الدوافع لتضغط على المدقق، فمن مصلحتها أن تظهر بمظهر يرفع من سمعتها أمام المجتمع المالي والرأي العام، حتى لو أدى ذلك إلى توزيع أرباح وهمية هي في حقيقتها جزء من رأس المال، ومن مصلحتها أن يتعامى مدقق الحسابات عن الحقيقة، و قد يحدث و ترغب الإدارة في التعامي عن بعض حوادث الغش والتلاعب التي دبرت بمعرفة عناصر منها.... وهكذا.

ويجد ضغط الإدارة ترجمته العملية في المراحل كافةً التي يقوم بها المدقق، فقد تتدخل في وضع برنامج التدقيق فتحرص على التركيز على نقاط دون الأخرى، أو أنها لا تمكن المدقق من الحصول على أدلة الإثبات كافة التي يرى الحصول عليها، إما خوفاً من كشف تلاعبها، أو حرصاً على بعض الأسرار.

ولا شك في أن للإدارة وسائل كثيرة بحيث تتمكن من الضغط على استقلال المدقق وجعله متحيزاً لمصلحتها، وقد تمارس الإدارة هذه الضغوط مباشرة، عن طريق تعيين المدقق أو عزله أو تحديد أتعابه، أو تمارس ضغوطاً غير مباشرة عن طريق استخدام نفوذها لدى جهات أخرى، أو الاعتماد على شركائها في مواقع النفوذ لإرغام المدقق على السير بركابها.

لذلك عمد التشريع الأمريكي عام 1977 إلى تقسيم مجلس الإدارة إلى لجنتين: لجنة تنفيذية تضم المدير العام والمديرين التنفيذيين العاملين في الشركة، ولجنة تدقيق Audit Committee مهمتها تعيين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي ومتابعة تقاريرهم، وتحديد أتعابهم وهي لجنة غير متفرغة من ذوي السمعة الحسنة ولا تشترك بالقرارات اليومية. وقد تبعت دول العالم التجربة الأمريكية في هذا المجال.

- أبعاد استقلال المدقق:

أمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المدقق و هي:

1- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق:

ويقصد بذلك الحرية التي يتمتع بها المدقق عند إعداد برنامج التدقيق من ناحية تحديد خطـوات العمـل وحجم العمل المطلوب أداؤه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة.

ولا شك في أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنـامج التدقيق وكذلك عدم تدخلها في تعديل الإجراءات التي وضعها المدقق أو التأثير علـى المـدقق لفحـص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

2- الاستقلال في مجال الفحص:

ويقصد به بعد المدقق عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيـار المجـالات والأنشـطة والسياسـات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص. ويتضمن ذلك الجوانب التالية :

أ- حق المدقق الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات الشركة ودفاترها ومكاتبها وفروعها.

ب- التعاون المثمر والفعال بين المدقق و العاملين بالشركة خلال عملية الفحص.

جـ- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات و المفردات والمستندات التي تخضـع للفحـص، أو محاولة قبول المدقق لبعض المفردات والمستندات دون تدقيق أو فحص.

د- البعد عن العلاقات الشخصية و خلق المصالح المتبادلة ما يؤثر في عمليات الفحص.

3- الاستقلال في مجال إعداد التقرير:

ويعني عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير في إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحـص أو التأثير في طبيعة الرأي النهائي بعدالة القوائم المالية محل الدراسة و يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

أ-عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.

ب- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير.

جـ- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سـواء بقصـد أم مـن بدونه.

د- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المدقق محتويات التقرير سواء بصدد عـرض الحقـائق أم عند إبداء الرأي الفني عن عدالة القوائم المالية.

- مقومات استقلال المدقق:

هناك بعض المقومات قد تؤثر في استقلال المدقق و أهمها:

1 ـ التعيين:

إن قيام الإدارة بتعيين مدقق الحسابات يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه، لأنها هي التي اقترحـت تعيينه، وما يعنيه هذا التعيين من مورد رزق للمدقق.

والجدير بالذكر أن قانون الشركات الإنكليزي الذي أخذت عنه معظم قوانين الشركات فـي دول العـالم، أناط تعيين مدقق الحسابات بقرار من الهيئة العامة للمساهمين، مستهدفاً إعطاء المـدقق اسـتقلالاً أكبـر. لكن متابعة التطبيق العملي تشير إلى أن سلطة الهيئة العامة سلطة نظرية، إذ أن الإدارة هي التي تتصـل بالمدقق وتتفق معه على تحديد أتعابه ثم تقترح على الهيئة العامة تعيينه وتحديد أتعابه، وقد تقترح اسمين أو ثلاثة لاختيار واحد منهم، لكن أصوات المساهمين تؤيد أصوات الإدارة في الغالب.

وقد حصر قانون الشركات الأردني حق تعيين المدقق بيد الجمعية العمومية للمسـاهمين حرصـاً علـى تعزيز الاستقلال.

إلا أن لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة أناطت هذا الحق بلجنة التدقيق التـي أصـبحت الآن تمثل تنظيماً خاصاً يهدف إلى ضمان عدالة القوائم المالية، وضمان استقلالية المحاسـب القـانوني. وإن عضوية هذه اللجنة تقتصر في أغلب الأحوال على أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين، وتتكـون عادة من ثلاثة أعضاء إلى خمسة أعضاء، ولا تشمل هذه اللجنة في عضويتها أحد المـديرين التنفيـذيين، وأهم مهمات هذه اللجنة:

آ-اختيار المحاسب القانوني وتحديد أتعابه وتدقيق محتويات رسالة الارتباط قبل الموافقة عليها.

ب- دراسة خطة التدقيق التي يضعها المحاسب القانوني ومناقشتها.

جـ- دراسة توصيات المحاسب القانوني واقتراحاته واعتراضاته ومناقشتها.

د- دراسة القوائم المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة لاعتمادها.

هـ- دراسة الموضوعات التي يعتقد المحاسب القانوني بوجوب عرضها على مجلس الإدارة ومناقشتها.

و- دراسة رأي المحاسب القانوني في الرقابة الداخلية ومناقشتها.

ز- دراسة تقارير المدققين الداخليين ومناقشتها.

ح- دراسة تقرير المحاسب القانوني على القوائم المالية ومناقشته.

ط- مناقشة سياسات الشركة ومدى التزامها بالقوانين واللوائح المنظمة لنشاطها ودراستها.

ى- دراسة جميع البيانات المالية التي قد تطلبها الهيئات المختلفة وتدقيقها.

ك- دراسة ملاحظات المحاسب القانوني حول مقدرة العاملين بالإدارة المالية ومناقشتها.

ل- دراسة السياسات المحاسبية واختيار تلك السياسات التي تتلاءم مع طبيعة العمل.

م- دراسة تأثير أية توصية مهنية أو قانون أو تعليمات مستجدة في السياسات المحاسبية والقوائم المالية المشتركة.

ن- دراسة سياسة التأمين الخاصة بالشركة وتدقيقها.

ق- دراسة رسالة الإدارة التي يعدها المحاسب القانوني ويسلمها لإدارة الشركة ومناقشتها.

ر- نصح مجلس الإدارة في الأمور التي تتعلق بالقوائم المالية.

ش- العمل كأداة اتصال بين الإدارة والمحاسب القانوني.

ت- دراسة رسالة التمثيل قبل تسليمها للمحاسب القانوني وتدقيقها.

وفي رأينا الأخذ بأسلوب لجنة التدقيق أكثر ضماناً لاستقلال مدقق الحسابات، لأنّ ترك الموضوع للجمعية العمومية للمساهمين يضمن الاستقلال من الناحية النظرية فقط، ويحتاج إلى مساهمين على مستوى مقبول من الخبرة والوعي؛ إذ من المعروف أن الإدارة تهيمن على الجمعية العمومية، ولا تعطى في كثير من الأحيان فرصة المناقشة الديموقراطية لموضوع تعيين المدقق وغيرها من الموضوعات الهامة الأخرى، أما تعيين مثل هذه اللجنة فيجب ألا يشمل أعضاء من المديرين التنفيذيين

كان يرأسها رئيس مجلس الإدارة ويشترك في عضويتها أعضاء من خارج الإدارة من المعروفين بخبرتهم ونزاهتهم ما يضمن الإشراف الرقابي المناسب على العمل التنفيذي الذي يقوده المدير العام الذي يجب أن يختلف عن رئيس مجلس الإدارة، وهذا يؤدي إلى تعزيز استقلال مدقق الحسابات وتحريره من ضغوط الإدارة التنفيذية.

2- العزل:

ومن الطبيعي أن جَعْلَ سلطة عزل المدقق بيد الإدارة، يمثل مصدر تهديد لاستقلاله بحيث تقوم الإدارة بعزل المدقق إذا لم يلب مطالبها و يمتثل لتوجيهاتها.

لذلك نجد أن أغلب التشريعات أبقيت سلطة العزل والتعيين بيد الجمعية العمومية كما فعل التشريع الإنكليزي، أما التشريع الأمريكي فقد جعل سلطة العزل بيد لجنة التدقيق التي سبقت الإشارة إليها. وإمعانا في تدعيم الاستقلال فقد ذهبت اغلب المنظمات المهنية إلى ضرورة قيام المدقق الجديد بالاتصال بالمدقق السابق للوقوف على أسباب عزله و ما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارستها الإدارة على حياده قبل قبول تعيينه عوضاً عنه.

3- الأتعاب:

وكذلك فإن ترك مسألة تحديد الأتعاب في يد الإدارة، يجعل المدقق معرضاً لخطر تخفيض أتعابه، إذا لم يخضع لمطالب الإدارة. ولذلك أبقت بعض التشريعات كالتشريع الإنكليزي والسوري. هذا الأمر بيد الجمعية العمومية. بينما جعلته لجنة بورصة الأوراق المالية بيد لجنة التدقيق التي تعين أصلاً من الجمعية العمومية. وقد بيَّنا أننا نعتقد بصواب هذا الاتجاه الأخير.

ولدى لختبار التدقيق كسلعة في نظام اقتصادي تجريبي في المخبر، تبين أن التدقيق يضيف قيمة إلى الإفصاح الذي يعلن عنه مديرو الشركات، كتسويق لنتائج أعمالهم، يتمخض عن بيع الأوراق المالية في السوق، ولا شك أن النظرة إلى تدقيق الحسابات كسلعة، يجعل من الأتعاب مسألة أساسية تؤثر في نوعية الخدمة المقدمة.

4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المشروع:

لا شك بأن وجود مصلحة اقتصادية للمدقق مع إدارة المشروع يعرض استقلاله للتهديد. وقد نصت القوانين المختصة في معظم دول العالم على ضرورة عدم وجود مصلحة اقتصادية للمدقق مع المشروع أو إدارة المشروع، كما وضعت معايير لهذه المصلحة، كامتلاك أسهم في الشركات أو العمل كموظف لدى المشروع.... الخ وقد استعرضت أدبيات السلوك المهني مثل هذه المعايير.

ففي سورية على سبيل المثال نصت المادة رقم « 236 » من قانون التجارة على ما يلي:

1 ــ كل من ينال لأي سبب أجراً أو تعويضاً من شركة أو من أحد أعضاء مجلس الإدارة، أو من أي مشروع يملك عشر رأس مال الشركة أو تملك الشركة عشر رأس ماله.

2 ــ كل شريك لأحد أعضاء مجلس الإدارة في أعماله الأخرى.

5- الخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة:

لعل أهم المشكلات العملية، التي يدور حولها الجدل في أوساط المهنة وترتبط بالاستقلال، هي تلك الخدمات الاستشارية التي دأب بعض المدققين على تقديمها للإدارة، كالمساعدة في تصميم النظم المحاسبية، أو إنجاز التراكم المحاسبي، أو وضع البرامج اللازمة لتدريب العاملين على تشغيل الحاسوب، أو الإشراف على نشرة الاكتتاب. و الواقع أن المساعدة في إنجاز التراكم المحاسبي وإعداد القوائم المالية، إنما يمثل في رأينا امتداداً لعهد مضى، حين كانت مكاتب التدقيق تقدم خدمات محاسبية قبل نشوء الشركات المساهمة والانفصال بين الملكية والإدارة. ولا شك في أن المساعدة في هذا المجال إنما تهدد حياد مدقق الحسابات إذ تجعله يسهم في إعداد عمل سيقوم بعدئذٍ بمدققته، ومن الطبيعي ألا يشير إلى أخطاء أو انحرافات سبق وشارك في ارتكابها، إذ من المعروف أن القوائم المالية يجب أن تعد من قبل إدارة المشروع وهي المسؤولة عنها ويقتصر دور المدقق على تدقيقها وبيان رأيه فيها.

إلا أن قيام مدقق الحسابات بإعداد البيان الضريبي لتقديمه إلى الدوائر المالية، إنما يقع في صلب عمل مدقق الحسابات ولا يشكل أي تهديد لحياده، بل على العكس إذا كان المدقق هو الذي يعد البيان الضريبي فهذا يقدم ضماناً إلى الدوائر المالية بأن هذا البيان يعرض أرباح المشروع بحسب التعليمات المطلوبة

دون انحراف، بل على العكس إن قيام مدققي الحسابات بهذا الدور يقدم دخلاً إضافياً لمنشآت التدقيق، يمكنها من تعميق دورها الاجتماعي والاقتصادي.

هذا وقد جاء في دليل السلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي أن قيام المدقق بتقديم خدمات استشارية إدارية و مالية للعملاء يعد اقتصاداً في الجهد والمهارات والخبرات، كونه أصبح يألف أعمال العملاء نتيجة الارتباط والتعايش المتواصل مع أعمال العميل ما يمكنه من تقديم خدمات مفيدة بتكاليف أقل وبوقت أقصر.

إن منع كثير من الشركات حتى الصغيرة من الاستفادة من الخدمات الاستشارية للمدقق قد يلحق بها الضرر، ولهذا فمن غير العملي وضع قيود على النصائح التي يمكن أن يقدمها المدقق، وخاصة تلك الخدمات الإدارية والضريبية، إذ إن تقديم النصح أو الاستشارة لإدارة المشروع لا يجبرها على الأخذ بها، ولا تعد هذه الخدمات مسألة حاسمة في تحديد استقلال المدقق. وهذه الخدمات يجب ألا تسلب من الشركات دورها الإداري وهذا لا يضعف استقلالية المدقق في أثناء الخدمة. بشرط ألا تكون هناك مشاركة أو مسؤولية في القرارات الإدارية.

6- تبديل المدقق بعد مرور مدة معينة:

إن خطورة بعض عمليات الغش والتلاعب، والكشف عن أن بعض مدققي الحسابات قد شاركوا فيها، أو سكتوا عنها عن معرفة وليس عن جهل. أدت إلى ارتفاع الأصوات في المجتمع المالي تطالب بضرورة وضع مزيد من الضوابط على العلاقة بين الإدارة ومدقق الحسابات، وأول هذه الضوابط التي تجري المطالبة بها، وضع مدة زمنية لاستمرار المدقق في تدقيق حسابات المشروع نفسه، والهدف من ذلك تجنب نشوء علاقة شخصية بينه وبين أعضاء مجلس إدارة الشركة على حساب مصلحة المساهمين والجمهور، فبعضهم يقترح مدة محددة (3 أو 5 سنوات مثلاً). والجدير بالذكر أن لتبديل المدقق مزايا وعيوباً نذكرها :

المزايا:

آ- إن التغيير الدوري للمدقق يوفر رؤية جديدة من قبل المدقق يلقيها على النظام المحاسبي القائم ليكتشف ما به من أخطاء أو مخالفات لم يستطع المدقق السابق اكتشافها.

ب- إن المنافسة الثابتة التي تحدث للحصول على المدققين بما تتطلبه من شهرة وأتعاب أكبر، ستشجع المحافظة على أرفع المعايير المهنية والالتزام بها.

<u>أما العيوب فتتجلى في ما يلي:</u>

آ- إن هذا غير مألوف بالنسبة إلى المهنة ولاسيما أن المهنة تنادي باستمرارية المدقق من سنة إلى أخرى. وأية مخاطرة لفقدان استقلالية المدقق يبدو مبالغاً في تقويمها بالقياس إلى العلاقة الحسنة التي ستنشأ بين المدقق والعميل بسبب استمرارية المدقق وكذلك بالقياس إلى النصائح والمساعدة التي سيحصل عليها العميل منه إذا ما استمر.

ب- إن تغيير المدقق بصفة دورية سيؤدي إلى زيادة تكاليف التدقيق.

جـ- لكي نحافظ على الاستقلال فإنه يمكن الاكتفاء بالتغيير الدوري للكادر الذي يقوم بالعمل الميداني في عملية التدقيق مع الحفاظ في الوقت نفسه على استمرارية أولئك الذين يتولون مهمات الإشراف فيها.

وأخيراً فإن معايير التدقيق الدولية لم تحدد معياراً خاصاً لاستقلال المدقق عند قيامه بعملية التدقيق وإنما غطت هذا الجانب بشكل غير مباشر، حيث أكدت على بعض الشروط والصفات الواجب توافرها لضمان استقلال المدقق، من هذه الصفات: الاستقامة والموضوعية والاستقلال والحفاظ على أسرار عملائه.

وكانت هذه المعايير أكثر تحديداً في الحض على ضرورة توفر هذه الصفات لكل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي والخبير الاستشاري ومساعدي المدقق.

وأخيراً ينبغي القول ما زال معيار الاستقلال محور اهتمام المهتمين بالمهنة، لما له من تأثير جوهري على كيان مهنة التدقيق، كمهنة تسعى لأن تصبح مستقلة عن الإدارة والملاك. لذا فقد سارت الاتجاهات الحديثة بشأنه نحو عدة محاور، كلها تستهدف الدفاع عن المهنة. ومن أهم هذه الاتجاهات ما يلي :

- يجب أن تسعى مكاتب التدقيق الكبرى نحو تطبيق فلسفة تقسيم المكتب. ويقصد بذلك أن يخصص قسم للخدمات التصديقية وقسم آخر للخدمات غير التصديقية، وقسم ثالث للبحوث والتدريب. ومؤدى ذلك أن أداء خدمتين أو أكثر من قسمين مختلفين لن يؤثر سلباً على الاستقلال، خاصة إذا راعينا أهمية التخصص في المهنة كاتجاه حديث.

- هناك شبه اتفاق بين المهتمين بالمهنة على أن خدمة تدقيق الحسابات، كخدمة تقليدية، تواجه سوقاً تنافسية وضغوطاً سالبة على الأتعاب. ومؤدى ذلك أن المكتب ينبغي أن يسعى إلى تنويع خدماته المهنية حتى يستمر في سوق المنافسة المهنية، المحلية والدولية، خاصة بعد تحرير التجارة الدولية وما تبعها من تحرير الخدمات المهنية. والمأمول من هذه المكاتب ألا تغلب سياسة تنويع خدماتها وتنمية مواردها، على التزامها المعايير المهنية، خاصة معيار الاستقلال.
- هناك اتجاه نحو ضرورة مراعاة مدقق الحسابات اعتبارات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية على كل خدمة مهنية غير تقليدية يريد الدخول فيها، ومراعاة رد فعل الطرف الثالث – في الخدمات التصديقية – نحو دخوله في هذه الخدمات المهنية الجديدة، خاصة رد فعل المتعاملين في سوق الأوراق المالية والمؤسسات التمويلية.

ومراعاة هذه الاعتبارات يحقق توازناً بين الحفاظ على الاستقلال كالتزام بمعيار مهني من ناحية، وتنمية عرض خدماته المهنية وعوائد المكتب، من ناحية أخرى.

ثالثاً – معنى المسؤولية وأنواعها:

– تطور معنى المسؤولية:

إن إخلال المدقق بواجباته يجعله مسؤولاً عن النتائج أو الأضرار الناجمة عن ذلك ما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمساءلة المدقق أمام القضاء ومطالبته بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر بالإضافة إلى تضرر سمعة المدقق الأدبية والمهنية وما قد يتعرض له من مسؤوليات جنائية. ويأمل المجتمع من تقرير المدقق أن يقدم له صورة واضحة عن ظروف المشروع الذي قام بمدققته وتحمل المدقق مسؤولية الإفصاحات غير العادلة التي قد تظهر في القوائم المالية واكتشافه سائر المخالفات والأخطاء أو أعمال الغش التي تكون قد حدثت خلال الفترة التي يغطيها بمدققته. ففي دراسة لقضايا قانونية في الولايات المتحدة الأمريكية جرت ما بين الأعوام 1960– 1976 تبين أن المشكلات القانونية التي يتعرض لها المدققون تنشأ عن خمسة أنواع رئيسية وقد اعتمدت الدراسة على تحليل (129) قضية كان فيها (334) مخالفة تم تصنيفها على النحو التالي:

33% نتيجة التفسير الخاطئ للمبادئ المحاسبية و 15% نتيجة التفسير الخاطئ لمعايير التدقيق و 29% نتيجة عيوب في إجراءات التدقيق و 13% نتيجة احتيال العميل و 7% نتيجة احتيال المدقق أو اشـتراكه مع العميل في عملية مدبرة.

وهذه المسؤولية القانونية والناتجة من مخالفة القوانين الموضوعة لحماية جمهـور المسـتثمرين إمـا أن تكون مسؤولية مدنية أو مسؤولية جنائية وتنتج المسؤولية الجنائية عن ارتكاب فعـل جرمـي مـن قبـل المدقق يكون في حد ذاته موجهاً ضد المجتمع، يعاقب عليه بالسجن أو بدفع غرامة أو بـالعقوبتين معـاً. أما المسؤولية المدنية فتنطوي على مخالفة حقوق شخص أو أشخاص محددين مثـل عميـل التـدقيق أو طرف ثالث، وتقتصر العقوبة هنا على دفع تعويض مادي ولابد من الإشارة إلـى أن بعـض تصـرفات المدقق قد تعرضه إلى المسؤوليتين في الوقت نفسه.

إذ تتصف البيئة التي يعمل فيها المدقق حالياً بالميل الشديد نحو المقاضاة، ما شغل اهتمام المهنة بالعديـد من الدعاوي المدنية والجنائية والانذارات القضائية وتفسر هذه الدعاوي الكثيرة المرفوعة ضـد المـدقق، إلى حد كبير، الزيادة المضطردة في إفلاس الشركات خلال فترة الكساد التـي خيمـت علـى الاقتصـاد العالمي في العقود الأخيرة من القرن الحالي. وكثيراً ما كان يلجأ الطرف الثالـث كـالبنوك أو الجمهـور إلى مقاضاة المدقق الذي أبدى رأيه في القوائم المالية دون أن يتنبأ بإفلاسها، مطالباً المدقق بدفع تعـويض عما أصابه من ضرر. ولسوء الحظ كان موقف المدققين في العديد من الحالات ضـعيفاً، مـا أدى إلـى الحكم عليهم بالتعويض، كما تثبتت مسؤولياتهم الجنائية أحياناً.

والواقع أن مسؤولية المدقق تجاه الطرف الثالث تعرضت إلى تطور خلال العقود الأخيـرة ففـي عـام 1931 طالب الطرف الثالث (أي غير العميل والمدقق اللذين يمثلان الطرف الأول والثاني) فـي قضـية Ultramar's في أمريكا بتعويض يقابل الضرر الذي لحق به بسبب اعتماده على تقرير المـدقق متهمـاً المدقق بالإهمال والغش. إلا أن المحكمة رفضت دعاوى الإهمال نظراً لعدم وجود علاقـة تعاقديـة بـين الطرف الثالث (الدائنين) والمدقق. وقررت المحكمة أنه ليس للطرف الثالث أي حق على المـدقق بسـبب إهماله العادي، بل يجب عليه إثبات الإهمال الفادح من أجل اسـترداد قيمـة الأضـرار وقـد اعتمـدت

المحكمة في قرارها هذا على أن المدقق يعد مسؤولاً تجاه الأطراف الأخرى عن إهماله العـادي إذا علـم سلفاً بأن التدقيق كانت تنجز لمصلحتها.

وفي عام 1986 خرجت المحكمة عن هذه القاعدة في قضية (Rush Facters U.Levin)، إن المـدقق ينبغي أن يكون مسؤولاً عن الإهمال تجاه الأطراف التي يتوقع المدقق أنها سـتعقد علـى تقريـره فـي قراراتها. وتبعت هذا القرار محاكم أخرى في الولايات المتحدة الأمريكية حتى إن بعضهم أطلـق علـى ذلك اسم الأيام السوداء التي تعيشها منشآت التدقيق في أمريكا، ففي دراسة جرت مؤخراً بلغـت النفقـات الإجمالية لمنشآت التدقيق الست الكبار في عام 1991 لتسوية الدعاوي القضائية /447/ مليـون دولار، أي ما يعادل (9%) من الإيرادات الإجمالية لهذه المنشآت، وشهد ذلك العام تزايداً علـى العـام السـابق 1990 حيث كانت هذه النفقات (7.7%) فقط.

وفي دراسة أخرى أعدها مجمع المحاسبين الأمريكيين أن الدعاوى ضد منشآت التدقيق الصغيرة (غيـر الست الكبرى) ارتفعت بنسبة الثلثين بين عامي 1987، 1991.

وتأسيساً على ذلك يمكن القول إن المدقق مسؤول أمام الطرف الثالث في حال:

1 ــ كان إهماله فادحاً.

2 ــ كان إهماله عادياً وكان المدقق يعلم بأن طرفاً ثالثاً معروفاً من قبله سيعتمد على تقريـره، وأمكـن إثبات عدم مراعاة المدقق مستوى معقولاً من العناية المهنية في أداء وظيفته.

3 ــ كان إهمال المدقق عادياً حتى ولو لم يكن يعرف الطرف الثالث عند كتابـة تقريـره، لكـن توقـع المدقق استفادة الطرف الثالث من تقريره.

ولعل من المفيد التمييز بين الإهمال العادي، والإهمال الجسيم والاحتيال:

1 ــ الإهمال العادي : (Ordinary negligence):

يتمثل في عدم مراعاة العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المدقق المهمات المهنية، دون أي محاولة للخـداع أو لارتكاب الاحتيال. وتتضمن العناية المهنية اللازمة استخدام المعرفة والمهارة والحكـم التـي يمتلكهـا عادة الممارسون في ظروف الممارسة المماثلة. ومثالها أن ينسى المـدقق الاستفسـار عـن الالتزامـات المتنازع عليها.

2 ـ الإهمال الجسيم (Gross negligence):

يعد الإهمال الجسيم أكثر خطورة من الإهمال العادي وأقل خطورة من الاحتيال. ويتمثل بعدم اللامبالاة والخروج عن معياري العناية الواجبة والكفاءة عند تنفيذ الواجبات. ومثاله إخفاق المدقق في تدقيق عدة حسابات هامة بحيث لم يكن لديه الأساس ليؤمن بعدالة القوائم المالية. وبمعنى آخر يتمثل الإهمال الجسيم عندما يصدر المدقق تقريره دون أخذ خطوات معقولة لمعرفة ما إذا كانت القوائم المالية ملائمة ويسمى عادة بالاحتيال الضمني.

3 ـ الاحتيال (Irregularity):

وهو الأكثر خطورة من الإهمال العادي والإهمال الجسيم، وإذا تم برهنته فإنه يسمح لفئة واسعة من المدعين بمساءلة المدقق بنجاح. ويظهر الاحتيال عندما يصدر المدقق تقريراً غير متحفظ عن القوائم المالية وهو على علم بأنها محرفة.

وقد أدى تصاعد الدعاوي القضائية ضد المدققين في السنوات الأخيرة إلى إحداث تغيرات جوهرية في مهنة التدقيق في الولايات المتحدة، فقد شكل مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1974 لجنة مسؤوليات المدقق لدراسة دور المدقق المستقل ومسؤولياته، وقد أعدت هذه اللجنة تقريراً استهدف تحسين ثقة الجمهور بالمهنة، وقد اتخذت خطوات عملية لتنفيذ مقترحات اللجنة وأهمها:

1. تشكل لجنة تدقيق (Audit committee) من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين.
2. إلزام المدقق تبليغ الإدارة العليا بمنشأة العميل عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية.
3. تضييق نطاق الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق إلى عملائها.

وخلاصة القول: إن الجمهور يحاول تحميل مدقق الحسابات مسؤوليات كاملة بينما المهنة تحاول التنصل من أكبر قدر من المسؤولية الناتجة عن الإهمال والخطأ اللذين ترتكبهما الإدارة بمستوياتها المختلفة والتي لم يستطيع المدقق اكتشافها وتبرر المهنة رأيها في أن القبول بمسؤوليات أكبر يؤدي حتماً إلى توسيع إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق في الوقت الحاضر وهذا ينعكس على تكاليف عملية التدقيق، ويجعلها غير اقتصادية لكن هذه الادعاءات لا تلاقي آذاناً صاغية لدى مستخدمي

المعلومات الاقتصادية الذين يهمهم الركون إلى أن تلك المعلومات التي قد تمت تدقيقها من قبل مدقق مستقل مؤهل يتحمل مسؤولية كاملة عن أي غش أو تلاعب أو خطأ تنطوي عليه هذه المعلومات الاقتصادية.

وهكذا فإن الأساس القانوني يعتمد على مفهوم المدقق الحصيف وليس المدقق المعتاد بحيث يمكن تشبيه المدقق بالمحامي الذي يوكله الناس للوصول إلى حقهم أمام المحاكم اعتقاداً منهم بأن هذه المحامي يعرف القانون وإجراءات المحاكم جيداً وبالتالي فهو قادر على إثبات حقوقهم ويكاد يكون من المستحيل على الموكل أن يوكل محامياً فاشلاً أو معتاد قد يجهل ببعض القواعد أو الإجراءات القانونية التي قد تؤدي إلى ضياع حقوقه. بحيث يمكن القول إن المطلب النظري من المجتمع أن يكون المدقق أو المحامي حصيفاً عارفاً بالمهمة التي يقوم بها وينفذها بإتقان.

2- أنواع المسؤولية:

لا شك في أن إخلال المدقق بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه المجتمع المالي يرتب عليه عدة أنواع من المسؤولية هي:

آ- المسؤولية الأدبية (الاجتماعية):

تعبر المسؤولية الأدبية (الاجتماعية) لمدقق الحسابات عن التزاماته وواجباته نحو المجتمع الذي يمارس فيه مهنة التدقيق. حيث إن الدور الذي أناطه المجتمع بمدقق الحسابات جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقي من الرشوة أو الفساد أو إساءة الاستعمال بحسب المعايير الأخلاقية التي يتبناها المجتمع في مرحلة من المراحل، ولذلك نجد المجتمع ينظر إلى مدقق الحسابات أو منظمته المهنية التي ينتمي إليها بمزيد من الاحترام والتقدير ولا شك في أن هذه الهالة التي يتمتع بها المدقق سوف تنهار إذا مارس المدقق عملاً لا ينسجم مع المعايير الأخلاقية التي يحترمها المجتمع في مجال عمله، فإن سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية لأغراض الإدارة إنما يعرضه إلى فقدان هذا المركز الأدبي (الاجتماعي) الذي يتمتع به المدقق بالإضافة إلى ما قد ينتابه من عذاب ذاتي لضميره وشعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول رجال الحراسة الاجتماعية إلى

أداة من أدوات الاختلاس والتلاعب، ولا يخفى ما لهذا الشعور الاجتماعي من آثار مادية متردية في الجيل الحالي والأجيال القادمة بسبب شعور الناس بغياب الردع القيمي الذي يحتاج إلى أيد أمينة هي على الصعيد المالي مدقق الحسابات.

ولكي يفي مدقق الحسابات بمسؤوليته الاجتماعية نحو هذا المجتمع فعليه:

1. أن يساعد المجتمع في رقابة إدارة المشروع، من خلال تدقيق حسابات المشروع بكفاءة مهنية، وإمداد المجتمع بتقريره عن نتائج هذه التدقيق.
2. أن يوسع مجالات التدقيق بحيث تشمل تدقيق الآثار المالية لتصرفات المشروع الاجتماعية، مثل: المساهمة في مشروعات التنمية المحلية، سداد الضرائب، التبرعات للجهات الحكومية والخيرية، ومكافحة تلوث البيئة.
3. أن يدرك دائماً أن عامة المجتمع يمثلون طرفاً ثالثاً صاحب مصلحة في المشروع، حتى ولو كان المشروع مشروعاً خاصاً.
4. أن يسهم من خلال جودة تدقيق حسابات الشركة، في عدم إلحاق أدنى ضرر بالمستثمرين من أفراد الشعب وأن يحرص على أن يؤدي تقريره دوراً في ترشيد قرارات المستفيدين من خلال زيادة إمكانية اعتمادهم على المعلومات المحاسبية والثقة بها.

ب- المسؤولية المهنية:

تعبر المسؤولية المهنية لمدقق الحسابات عن التزاماته وواجباته تجاه المهنة بشكل عام وتجاه عميلة وتجاه زملائه في المهنة. حيث إن القبول الاجتماعي لدور مدققي الحسابات، وضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة، و إلا تعرضوا للمساءلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو حرمانه من ممارسة المهنة إذا كانت هذه الممارسة تقتضي كونه عضواً في المنظمة المهنية، كما في الولايات المتحدة الأمريكية، التي لا يمكن فيها تدقيق حسابات الشركات المساهمة المسجلة في البورصة

من قبل أعضاء في مجمع المحاسبين الأمريكيين. أما الأعمال الأخرى وحتى أعمال التدقيق لغير تلك الشركات فلا يشترط بمن يزاولها أن يكون عضواً في مجمع المحاسبين الأمريكيين.

جـ - المسؤولية القانونية:

إن أهمية الدور الذي يضطلع به مدقق الحسابات، جعل الدول المختلفة لا تترك أمر مسؤوليته ليقررها ضميره السلكي، أو نظرة المجتمع، أو المهنة، بل تدخلت بها لتقرها بتشريعات قانونية و لا بد لبحث المسؤولية القانونية من التطرق إلى النقاط التالية بالإيجاز المناسب:

1- التمييز بين فشل الأعمال وفشل التدقيق وخطر التدقيق:

ترى فئة كبيرة من المهنيين أن السبب الرئيسي في رفع الدعاوى القضائية ضد المدققين يعود إلى عدم استيعاب مستخدمي القوائم المالية للفرق بين فشل الأعمال وفشل التدقيق والفرق بين فشل التدقيق وخطر التدقيق. ويحدث فشل الأعمال (Business Failure) عند عدم قدرة المنشأة على دفع ديونها أو عدم قدرتها على مواجهة توقعات المستثمرين، أو بسبب وجود ظروف اقتصادية أو داخلية بها مثل: الكساد، اتخاذ الإدارة لقرارات غير صحيحة، أو وجود منافسة غير متوقعة في النشاط الذي تعمل فيه.

بينما يحدث فشل التدقيق (Audit Failure)عندما يصدر المدقق تقريراً خاطئاً كنتيجة لعدم تطبيق متطلبات معايير التدقيق المقبولة عموماً كأن يقوم المدقق بتعين مساعدين غير أكفاء لأداء مهام التدقيق ما سيؤدي إلى عدم اكتشاف التحريفات الهامة، وكان من الممكن اكتشاف هذه التحريفات في حالة وجود مدققين أكفاء.

أما خطر التدقيق (Audit Risk) فيشير إلى الخطر الناتج عن استنتاج المدقق عدالة القوائم المالية وإصداره لتقرير نظيف، في حين أن القوائم المالية تحتوي على تحريفات ذات أثر جوهري في ضوء مستوى الأهمية النسبية. حيث إن التدقيق محدودة بحجم العينة التي تم استخدامها، كما أن التحريفات والتلاعب اللذين يمكن إخفاؤهما بمهارة قد لا يمكن اكتشافها بسهولة. وبالتالي يوجد دوماً بعض الخطر في أن التدقيق لن تؤدي إلى كشف جميع التحريفات الجوهرية حتى في ظل الالتزام بمعايير التدقيق المقبولة عموماً.

إذ إن معظم المهنيين متفقون على أنه في معظم حالات فشل التدقيق، يثار الشك حول ما إذا كان المدقق قد بذل العناية المهنية الكافية. فإذا فشل المدقق في بذل العناية، يحدث فشل التدقيق. وفي هذه الحالات يسمح القانون للأطراف التي لحق بها خسائر أن ترفع دعاوى تطلب التعويض عن هذه الخسائر بسبب حدوث فشل التدقيق. ومن الصعب في الواقع أن يتم تحديد متى فشل المدقق في بذل العناية بسبب تعقد إجراءات التدقيق، بالإضافة إلى صعوبة تحديد من له الحق في التعويض نتيجة تنفيذ التدقيق في ضوء الأعراف القانونية. وعلى الرغم من ذلك فإن فشل المدقق في بذل العناية الكافية سيؤدي إلى مساءلته قانونياً.

وتواجه منشآت التدقيق صعوبات من جراء وقوع فشل الأعمال وليس فشل التدقيق. فعلى سبيل المثال، إذا تم إعلان إفلاس المنشأة وثبت عجزها عن دفع ديونها، فمن المتعارف عليه أن يدعي مستخدمو القوائم المالية فشل التدقيق ولاسيما إذا كان تقرير التدقيق عن المنشأة تقريراً نظيفاً حتى إذا حدث فشل في الوحدة الاقتصادية وتم فيما بعد التعرف على وجود تحريفات بالقوائم المالية، يمكن أن يدعى المستخدمون إهمال المدقق مع ثبوت التزامه بمعايير التدقيق. وينشأ هذا الخلاف في الرأي بين المدققين والمستخدمين بسبب ما يطلق عليه فجوة توقعات التدقيق. حيث يرى معظم المدققين أن أداءهم يجب أن يتم وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً. بينما يرى المستخدمون أن المدقق ضامن لدقة القوائم المالية، أو أنه ضامن للسلامة المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق. وينتج من هذه الفجوة رفع قضايا على المدقق بشكل لا مسوغ له لذا ينبغي على القائمين على المهنية أن يعرفوا مستخدمي القوائم المالية بدور المدقق والفرق بين فشل الأعمال، والفشل في التدقيق، وخطر التدقيق. ومن الأمور الواجب على المدقق أن يتنبه لها أن بعض القضايا التي ترفع ضده قد ترفع من أجل أن يحصل الأفراد الذين لحقت بهم خسائر على تعويض من أي مصدر بغض النظر عما إذا كان هذا المصدر قد ارتكب أخطاء أو لا.

2- الأساس القانوني للمسؤولية:

اختلفت نظرة فقهاء القانون إلى الأساس القانوني لمسؤولية مدقق الحسابات باختلاف المراحل التي مرت بها تدقيق الحسابات ويمكن تمييز المرحلتين التاليتين :

المرحلة الأولى مفهوم الموظف في المشروع: وقد سادت هذه النظرة عندما كانت التدقيق ممزوجة بالمحاسبة وكان مدقق الحسابات يقدم خدماته بحسب طلب العملاء من الخدمات المحاسبية أحياناً وخدمات التدقيق أحياناً أخرى، حيث كان ينظر إلى المدقق على أنه موظف بالمشروع ويتلقى تعليمات من إدارته وتحدد مسؤوليته على أنه تابع لتلك الإدارة. وما لبثت هذه النظرة، أن سقطت، وتلاشت بعد نمو المشروعات الرأسمالية ونشوء الشركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة وما ترتب على ذلك من إبراز الشخصية المستقلة لمدقق الحسابات.

المرحلة الثانية المدقق وكيل عن المساهمين: وقد أخذت معظم التشريعات القانونية الحديثة بمفهوم الوكالة لتفسير مسؤولية المدقق وتحديدها مشبهة مدقق الحسابات بالوكيل من حيث تعيينه بقرار من الجمعية العمومية للمساهمين وتقديمه تقريراً عن وكالته إلى تلك الجمعية.

وإن استعارة مفهوم الوكالة لتحديد مسؤولية مدقق الحسابات لا تفي بالغرض. إذ إن الجمعية ليست حرة في تعيين مدقق الحسابات، بل هي مضطرة لذلك بحكم القانون. وإذا كان عقد الوكالة المحرر بين تلك الجمعية ممثلة بمجلس الإدارة والمدقق كافياً لتفسير مسؤولية المدقق تجاه المساهمين فكيف نفسر مسؤوليته تجاه الأطراف التي تستفيد من تقرير مدقق الحسابات دون أن تدفع أتعاباً أو تشارك في تعيينه وتحديد مدى وكالته.

وكيف نفسر مسؤولية مدقق الحسابات الذي يعمل في جهاز الرقابة الحكومية ولذلك فإن المفهوم الذي يفسر مسؤولية المدقق هو مفهوم الوظيفة الاجتماعية أو الدور الاجتماعي حيث إن أبعاد هذا الدور هي التي تحدد مجال عمل هذا المرجع والتبعات والمسؤوليات المترتبة عليه ليس تجاه المساهمين فقط بل تجاه الأطراف الأخرى، التي لها جميعها مصالح متباينة في المعلومات الاقتصادية التي يقدمها المشروع ويقررها مدقق الحسابات.

3- أنواع المسؤولية القانونية (المدنية):

وتقسم إلى نوعين النوع الأول المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق بعميله، ويترتب عليه مساءلة المدقق عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل.

أما النوع الثاني فهو المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية المدقق تجاه الأطراف الأخرى من غير المساهمين الذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق.

إلا أن تحقيق المسؤولية المدنية، عقدية كانت أو تقصيرية يشترط توافر شروط أو أركان هي:

1- الضرر: يعد الضرر ركناً أساسياً في المسؤولية سواء أكانت تعاقدية أم تقصيرية، وسواء أكان هذا الضرر مادياً أم أدبياً. وقد أقرت إحدى المحاكم الأمريكية مسؤولية المدقق نتيجة فشله في اكتشاف الأعمال غير القانونية التي كان من الممكن كشفها لو بذلت العناية المعتادة. مع العلم أن الكشف عن هذه المخالفات يستوجب إبلاغ الجهات المختصة عنها وليس إبرازها في التقرير ويمكن التعبير عن الضرر بخسارة مالية عانى منها أحد مستخدمي القوائم المالية، ويمكن إثبات الضرر عن طريق إهمال المدقق وعدم بذله العناية اللازمة.

أما بالنسبة للتقرير العام المنشور مع القوائم المالية، فإن المدقق يعلم سلفاً ما هي الأضرار التي يتوقع أن تصيب أياً من الأطراف التي تعتمد عليه إذا كان تقريره مضللاً أو بمعنى آخر يتستر على القوائم المالية المضللة.

وقد تبنى مجمع المحاسبين الأمريكيين هذا المعيار، كما اتبعته المحاكم الأمريكية كما حدث في قضية Rush Factors عام 1968، كما أخذت بهذا المعيار محكمة تكساس المدنية في سنة 1971 في قضية Shatter Proof Glass كما أخذت المحاكم الإنكليزية بتبني هذا المعيار في السنين الأخيرة.

2- الإهمال: والقاعدة العامة ألا يسأل المدقق مدنياً إلا في حدود إهماله، أما حيث ينتفي الإهمال فلا محل لمساءلته. حيث تؤثر درجة الإهمال في نتيجة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مدقق الحسابات لذا من المفيد التفريق ما بين الأمور التالية:

أ- **الإهمال البسيط :** إن غياب مستوى معقول من العناية من أي فرد يكون متوقعاً في ضوء ظروف معينة ويجب عند تقويم مدى إهمال المدقق أن يتم التعرف على الطريقة التي كان سيتبعها المدقق الكفء إذا واجه الموقف نفسه.

ب – الإهمال الجسيم : يحدث نتيجة عدم بذل أقل قدر من العناية ويتعادل سلوك المدقق في هذه الحالـــة مع السلوك المتوقع من شخص يتسم بالطيش.

ج – الغش الاستدلالي: ويشير إلى وجود قدر من الإهمال الشديد أو غير المعتاد مع عدم وجود نية فـــي الخداع أو إلحاق الضرر بالآخرين ويطلق على هذا الغش المتهور في الإهمال وفي حالة المدقق يعــرف مصطلح التهور من قبل محكمة الاستئناف الفيدرالية على أنه إبداء المدقق لرأي في القوائم الماليـــة فـــي الوقت الذي يتوافر لديه اعتقاد راسخ بعدم توفر المعلومات التي تم من خلالها التوصل لهذا الرأي.

د– الغش : ويقع عند حدوث التحريفات وتوافر المعرفة لدى المدقق عن أثرها السلبي ووجود النية لديـــه لخداع الآخرين.

وتتمثل النقطة الأساسية التي تتعلق بقضايا الإهمال عادة في مستوى العناية الواجب بذلها وعلـــى الـــرغم من أنه يوجد اتفاق عام على عدم مثالية أي فرد و لا حتى المهنيين إلا أنه في معظم الحـــالات فـــإن أي خطأ جوهري في التقدير سيخلق افتراضاً على الأقل بإهمال المهني حتى يثبت عكس ذلـــك وفـــي بيئـــة التدقيق ينظر إلى عدم الالتزام بمعايير التدقيق على أنه دليل حاسم على الإهمال هذا وقد حكمت المحكمـــة في قضية (Ultramares) المشهورة بأن الافتقار إلى بذل العناية اللازمة في إنجاز الواجبات يقدم دلـــيلاً على أن المدقق شارك في احتيال مدبر وقد أقرت لجنة البورصة SES أن على جانب الادعاء أن يثبـــت أن المدقق لم يعمل بإخلاص جيد عند وضع تقريره عن تنبؤات الإدارة.

وفي الوقت نفسه إذا تمكن المدقق من إثبات أن فحصاً معقولاً قد أنجز فإنه عندئذ لـــيس مســـؤولاً عـــن الضرر ويمكن النظر إلى المعقولية على أنها بذل المدقق كوكيل عن المساهمين العناية اللازمـــة وكأنـــه يرعى أحواله الخاصة.

3- العلاقة السببية بين الإهمال والضرر:

لا يكفي لقيام مسؤولية المدقق المدنية توفر الإهمال في جانبه، وحدوث ضرر للمدعي بـــل لا بـــد مـــن وجود علاقة سببية بين الإهمال والضرر أي لا بد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال فـــإذا حصـــل وقام أحد الممولين بشراء بعض أسهم إحدى الشركات قبل صدور تقرير المدقق فإن المدقق غير مســـؤول

عن الخسائر التي قد يمنى بها الممول لانتفاء العلاقة السببية بين الإهمال والضرر بصورة عامة. فلو اشترى أحد الممولين أسهماً من الشركة بعد إشهار إفلاسها مهما يكن تقرير المدقق عنها فإن العلاقة السببية غير موجودة، وبشكل عام يمكن القول لكي تقع المسؤولية المدنية على المدقق، على المدعى أن يثبت أنه اعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراراته بالإضافة إلى ذلك يجب عليه أن يثبت ما يلي:

- أن هذا الاعتماد هو الذي سبب خسارته.
- أن المدقق كان مهملاً إهمالاً جسيماً أو متهوراً أو أنه سلك مسلكاً غير نظامي أو كان مخادعاً.
- أن المدقق قد توقع الضرر أثناء إعداد تقريره.

د- المسؤولية الجنائية:

وهي المسؤولية الناجمة عن فعل جرمي يقوم به مدقق الحسابات في أثناء ممارسة عمله بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررون كما في المسؤولية المدنية إذ إن الفعل الجرمي يؤدي إلى إلحاق الأضرار بالمجتمع وتجدر الإشارة إلى أن المسؤولية الجنائية تحتاج إلى توافر أركان ثلاثة هي:

الركن الأول قانوني: وينطلق من القاعدة القائلة لا جريمة ولا عقوبة بدون نص قانوني.

وإن الجرم والعقاب من عمل المشرع فالأوامر والنواهي الجنائية وجزاءاتها لا ترجع إلا إلى مصدر واحد وهو القانون المكتوب وليس للقاضي أن يجرم بواقعة معينة ما لم يرد نص بذلك ولا أن يقضي بغير العقوبة المقررة.

أما الركن الثاني: فهو مادي ويتمثل في النشاط الإجرامي بحد ذاته أي القيام بعمل أو الامتناع عن القيام بعمل كعدم إخبار السلطات المختصة عن حوداث الرشوة والفساد أو التستر على المسؤولين عن ذلك وإلحاق ضرر بالمجتمع نتيجة لذلك أي توافر علاقة سببية بين الفعل أو الامتناع عنه والضرر الذي أصاب المجتمع.

أما الركن الثالث فهو معنوي ويتلخص في أن المدقق لا يسأل جزائياً إلا إذا أقدم على فعل عن إدراك وفهم لهذا الفعل والنتائج المترتبة عليه.

والجدير بالذكر أن معظم دول العالم لم تكن متساهلة في فرض العقوبة والغرامة على المدقق الذي يخل بآداب المهنة والعمل على مساءلة المدقق قانونياً وتحمله المسؤولية الجنائية في ارتكابه لبعض الجرائم المنصوص عليها قانوناً. ففي التشريع السوري تدخلت الدولة بسن القوانين لمعاقبة المجرم وتحميله المسؤولية سواء في قانون العقوبات أو قانون العقوبات الاقتصادية ونذكر فيما يلي أهم الجرائم التي يمكن أن يقوم بها المدقق والتي تنعقد عنها مسؤولية جنائية.

1- جريمة الإضرار بالأموال العامة من سرقة أو اختلاس أو إساءة ائتمان:

وفقت مواد قانون العقوبات بين الجرائم وهي:

أ- التسبب بإلحاق الضرر بالأموال العامة نتيجة عدم المحافظة عليها.

ب- سرقة الأموال العامة أو اختلاسها أو إساءة الائتمان عليها.

ويعد مدقق الحسابات مجرماً بأحد السببين السابقين ويتحقق الركن المادي بالنسبة للإهمال إذا أدى المدقق إلى وقوع الضرر بالأمور العامة وقامت الرابطة السببية أما الركن القانوني منجده القانون أما على صعيد سرقة الأموال العامة أو اختلاسها فيتحقق هذا الركن بالنسبة إلى المدقق إذا قام بالاستيلاء على ملكية المال سبب ضرراً للمجتمع وتعد الجريمة قائمة ولا يمكن تصور وقوع السرقة بشكل غير مقصود، أما على صعيد الركن المادي فتم تحديده بالقوانين. وبالتالي إذا ساهم المدقق في السرقة أو الاختلاس أو كان مهملاً في اكتشاف المجرم فيعاقب بالعقوبات الواردة في قوانين العقوبات.

أما بالنسبة إلى إساءة الائتمان فيعد المدقق مجرماً إذا أقدم عمداً على كتم سند أو اختلاسه أو إتلافه أو تمزيقه. والمدقق ممكن أن يقترف هذا الجرم عندما يرتبط مع شركة أو شخص بعلاقة قانونية تتجسد بضرورة الإفصاح عن عدالة القوائم المالية ومع ذلك يقوم بخيانة الثقة التي وضعت به وتكون إساءة الائتمان في المال المملوك لغير مسيء الائتمان وبالتالي إذا امتلك المدقق سنداً يثبت اختلاساً ما تكتم عليه وأنكر وجوده لديه يعد مسيئاً ويتحمل جرماً.

وقد حدث أن أقدمت شركة ENRON على إخفاء التزاماتها الناتجة عن توحيد القوائم المالية مع الشركات التابعة، حيث لجأت بعض الشركات التابعة إلى استثمار بعض الأصول عن طريق الإيجار

التشغيلي، أو إعادة استئجار الأصول المبيعة بعقود إيجار تمويلي، ولم تظهر الشركة الالتزامات المستقلة الناتجة عن مثل هذه العقود عند الإفصاح عن قوائمها المالية. وقد وافق الشريك المختص لدى منشأة Arther Andrsen على مثل هذا الإخفاء لهذه الالتزامات فوقعت عليه المسؤولية الجزائية ما أدى إلى إفلاس Arther Anderesn وتصفيتها.

2- جريمة الإفشاء بالأسرار المهنية والامتناع عن الشهادة:

يجب على المدقق أن يحافظ على أسرار مهنته وإذا خالف ذلك فيعد مجرماً.

إلا أن المحافظة على الأسرار لا يعني تستر المدقق على الجرائم المخلة بالنظام العام أو الامتناع عن تزويدها بالمعلومات المطلوبة أو تزويدها بمعلومات مضللة.

3- جريمة التزوير:

ويقصد بالتزوير (تحريف مفتعل للحقيقة في الوقائع والبيانات التي يراد إثباتها بصك أو مخطوط يحتج بهما ينجم عنه ضرر مادي أو معنوي أو اجتماعي) ويعد مدقق الحسابات مزوراً يستحق العقوبة في حال نشر معلومات مضللة أو إغفال معلومات ضرورية تخص الشركة وهو يستطيع معرفتها لو أنه بذل العناية اللازمة.

4- النصب والاحتيال:

الاحتيال هو حمل الغير على القيام بأعمال معنية برضى منهم ناجمة عن الغش والخداع الذي قام به المدقق. والجرائم التي تقع تحت هذا العنوان هي متعددة نذكر منها على سبيل المثال.

أ- إصدار الأسهم أو حصص التأسيس أو أسنادها المؤقتة أو النهائية وتسليمها لأصحابها أو عرضها للتداول قبل صدور القرار الوزاري القاضي بتصديق نظامها أو السماح بزيادة رأسمالها.

ب- إصدار إسناد القرض وعرضها للتداول بصورة مخالفة لأحكام القانون.

ت- إصدار الأسهم ذات النصيب في سورية.

ث- إجراء اكتتابات صورية للأسهم أو قبول دفع الاكتتابات بصورة وهمية أو غير حقيقية.

ج- نشر ميزانية غير مطابقة للواقعة أو إعطاء معلومات غير صحيحة عنها في تقرير مجلس الإدارة أو في تقرير مفتش الحسابات أو الإدلاء بالمعلومات غير الصحيحة إلى الهيئة العامة أو طي معلومات أو إيضاحات أوجب ذكرها القانون، كل ذلك بقصد إخفاء حالة الشركة الحقيقية عن المساهمين أو ذوي الشأن.

ح- تقديم تقارير غير مطابقة للواقع أو إغفال بيان الواقع فيها، وذلك عن سوء نية وبقصد إيهام ذوي شأن.

خ- توزيع أرباح صورية أو غير مطابقة لحالة الشركة الحقيقية.

5 - جريمة التسبب بالإفلاس الاحتيالي :

قد يقوم المدقق بنشر بعض الوقائع الكاذبة للإضرار بأطراف معنية كالدائنين مثلاً وذلك عند قيامه بالتلاعب ببعض البيانات لافتعال الإفلاس ويعد ذلك جريمة وتطبق عليه الأحكام المناسبة.

6- جريمة تزويد السلطات بمعلومات مضللة :

يجب على المدقق أن يعلم بأنه مسؤول أمام القضاء عن الإدلاء بالمعلومات الصحيحة عند طلبه للشهادة وإلا عدّ مجرماً يتحمل مسؤولية جنائية.

أسئلة حول الفصل الرابع

1) ما المعارف الواجب توافرها في المدقق؟

2) أعضاء مجلس الإدارة يستأجرون المدقق ويفصلونه، وبناءً على ذلك لا يمكن للمدقق أن يقدم تقريراً صادقاً حول حسابات الشركة. علق على هذه العبارة.

3) أصبحت منذ عهد قريب شريكاً في مكتب تدقيق، كان قد تأسس قديماً تحت اسم (الحسن والمنصور وشركاؤهم) وفي أول اجتماع للشركاء تحضره لفت نظرك ما يلي:

أ- لقد أقرض السيد حسن أحد العملاء مبلغ « 300000 » وبمعدل سعر فائدة مقارب لسعر الفائدة المصرفية السائدة على القروض.

ب- إن السيد منصور هو الشريك الذي يراجع حسابات شركة المواد الغذائية، والتي يمتلك أغلبية أسهمها زوجته وابن عمها.

ج- يراجع المكتب أيضاً حسابات شركة نماء وهي منافس مباشر لشركة المواد الغذائية.

المطلوب: ناقش مع ذكر الأسباب أهمية كل من الأمور الواردة أعلاه في ضوء الأصول والمعايير المهنية المتعارف عليها.

4) بصفتك مدققاً لحسابات إحدى الشركات المساهمة، التي تنتهي سنتها المالية في 12/31 من كل عام وفي شهر تموز وبعد إصدار تقرير التدقيق النظيف لاحظ أحد المديرين بأن مشغلي الآلات المحاسبية الثلاث قد تركوا جميعاً العمل في الشركة وبعد أن فحص أستاذ الدائنين وجد أنه وفقاً لأحد بطاقات الأستاذ التي تخص شركة نماء فإن ما مقداره «506000 » من البضاعة اشتُريت من هذه الشركة على مدار السنتين الماضيتين. حيث تبلغ نسبتها إلى المشتريات الإجمالية 30% وبعد إجراء المزيد من الاستقصاءات تبين بأن جميع هذه المشتريات كانت وهمية ما جعل أعضاء مجلس الإدارة يتدارسون اتخاذ إجراء قضائي ضدك كمدقق :

أ ــ هل تعتقد بأن اكتشاف الأخطاء والغش ومنع حدوثها هو من أهداف عملية التدقيق.

ب ــ لو أن قضية كهذه قد رفعت ضدك في المحكمة ما نتائجها المتوقعة، ولماذا؟.

جـ ـ اقترح بعض الرقابات أو الضوابط الداخلية والتي لو كانت موجودة لجعلت مـن الصـعب نجـاح حدوث الغش.

5) ما موقفك بوصفك مدققاً إذا أبلغك أحد موظفي الشركة أن المدير العام يتلقى عمولات مـن الخـارج لقاء مشتريات الشركة ولا توجد وثائق رسمية تؤيد ذلك ؟ وما هي الأدلة التي يمكنك الاعتماد عليها؟

6) ما الحقوق التي يضمنها القانون في سورية للمدقق.

7) هل يعني معيار بذل العناية المهنية اللازمة التي يبذلها المدقق ضـمانة لاكتشـاف أي تضـليل فـي القوائم المالية ؟ اشرح.

8) هل يصلح مفهوم الوكالة لتفسير مسؤولية مدقق الحسابات ؟.

9) ما أركان المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات؟.

10) هل هناك علاقة بين التضليل في القوائم المالية والمسؤولية المدنية.

11) ما أسباب زيادة دعاوي المسؤولية ضد المدققين في السنوات الأخيرة.

12) ما الفرق بين المسؤولية المدنية والجنائية.

13) ميز بين : الإهمال العادي والإهمال الجسيم.

الفصل الخامس: بعض مسؤوليات المدقق في المعايير الدولية

بعد قراءة هذه الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1- مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش.

2- مسؤولية المدقق عن التصرفات غير القانونية.

3- مسؤولية المدقق عن تقويم فرض الاستمرارية.

الفصل الخامس: بعض مسؤوليات المدقق في المعايير الدولية

تمهيد:

سنبين في هذه الفصل بعض مسؤوليات المدقق التي نظمتها معـايير التـدقيق الدوليـة والتـي توضـح الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها والموقف المهني من قبله في حال وجود مؤشرات تدل علـى بعض التصرفات غير المشروعة من قبل الإدارة وذلك ليتجنب المقاضاة من قبل المساهمين أو الأطـراف الأخرى التي تعتمد على تقريره حول عدالة القوائم المالية.

أولاً- مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الخطأ والغش:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (200) إن التدقيق يهدف إلى توفير تأكيدات معقولـة بـأن التقـارير المالية بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري متعمد أو غير متعمد. وإن التأكيدات المعقولة هو مفهـوم يتعلق بأن القرائن وأدلة الإثبات في التدقيق ضرورية لتمكين المدقق من الاستنتاج بأنه لـيس هنـاك أي تحريف جوهري متعمد في التقارير المالية بشكل عام، ومع ذلك فإن هناك قصوراً ومحـددات ملازمـة للمدقق تؤثر في قدرة المدقق على اكتشاف التحريفات الجوهرية المتعمدة أو غير المتعمـدة. لـذا ينشـأ خطر لا يمكن تفاديه وهو أن تبقى بعض الأمور الهامة التي أدرجت في القوائم المالية بصورة خاطئـة، غير مكتشفة. ويُعد موضوع مسؤولية المدقق عن اكتشاف الخطأ والغش من أكثر الأمور إثـارة للنقـاش والجدل في أدبيات التدقيق. لذا سنبين في الصفحات التالية مفهوم الخطأ والغش ومسؤولية المـدقق عـن اكتشافهما والإصدارات المهنية المرتبطة بذلك، بالإضافة إلى التطرق إلـى دور المـدقق عنـدما تشـير الظروف إلى وجود خطأ وغش في القوائم المالية.

1-1 مفهوم الخطأ وأسبابه وإجراءات اكتشافه:

أ- مفهوم الخطأ:

أشار معيار التدقيق الدولي /240/ إلى أن الخطأ يعني تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية، مثـل خطأ في جمع بيانات أو معالجتها، أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسـير خـاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العـرض أو

الإفصاح. كما عرفه على أنه تلك الأخطاء غير المتعمدة التي لا ترتكب عمداً أو بناءً على تصميم سابق، وإنما تقع بسبب جهل أو عدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو بسبب التقصير والإهمال في أداء أعمالهم. وكذلك عرفه على أنه عجز السجلات المحاسبية عن الإفصاح عما حدث فعلاً بشكل غير متعمَّد.

ولاشك في أن احتمال حدوث الخطأ موجود في أي نظام محاسبي وفي أي مرحلة من المراحل التي تمر بها عملية إعداد القوائم المالية.

ومن المعروف أن عدم الوقوع بالأخطاء أساساً، أو اكتشافها قبل إعداد القوائم المالية، هما من المهمات الأساسية لإدارة المشروع وبخاصة الإدارة المالية وأقسام الحسابات والتدقيق الداخلية، وأن طبيعة القيد المزدوج تؤدي إلى اكتشاف بعض الأخطاء بطريقة تلقائية، فمثلاً إذا سجلت عملية في دفتر اليومية ورحل جانب منها إلى حساب بدفتر الأستاذ ولم يرحل الجانب الآخر فإن هذا الخطأ سوف يكتشفه ميزان التدقيق كما أن جمع الخطأ في خانات دفتر النقدية يؤدي إلى خطأ في الرصيد وهذا الخطأ يظهره ميزان التدقيق.

كما أن استعمال حسابات المراقبة مع دفاتر الأستاذ المساعدة يساعد أيضاً على اكتشاف بعض الأخطاء، فإذا سجلت المبيعات في دفتر يومية خاص بها ورحلت إجمالاً إلى حساب إجمالي المدينين وبالتفصيل إلى حساب المدينين، فإن الخطأ في الترحيل إلى الدفاتر المساعدة أو في جمع المبيعات عن الفترة يؤدي إلى عدم تساوي مجموع أرصدة حسابات المدينين مع رصيد حساب إجمالي المدينين.

وبالمثل فإن عدم ترحيل مفردة من مفردات المبالغ المستلمة من العملاء إلى حساب العميل أو عدم ترحيل المجموع الصحيح للمبالغ المستلمة من العملاء أو حساب إجمالي العملاء يؤدي إلى عدم تساوي مجموع أرصدة العملاء مع رصيد إجمالي العملاء.

وهناك وسائل أخرى للتحقق من صحة التسجيل وهذه الوسائل تكشف عن بعض الأخطاء التي تكون قد ارتكبت خلال الفترة، فمثلاً إعداد مذكرة تسوية البنك تساعد على اكتشاف أخطاء ارتكبت، مثل تسجيل

مبالغ خاطئة لشيكات صرفها البنك قبل تاريخ التسوية أو عدم تثبيت شيك صرفه البنك أو عـدم تسـجيل متحصلات أرسلت للبنك لتحصيلها.

كذلك فإن إرسال كشوف الحسابات الشهرية للعملاء يساعد على اكتشاف الأخطاء التي لن تكتشف لو لـم تتبع المنشأة هذه الطريقة، فمثلاً قد تستلم المنشأة مبلغاً من أحد العملاء وتسجله خطأ لحساب عميل آخـر، وعلى الرغم من هذا الخطأ فإن مجموع أرصدة العملاء تظل متسـاوية مـع رصـيد حساب إجمـالي العملاء، أما إذا أرسلت المنشأة كشوفات الحسابات الشهرية للعملاء فإن الذي سـيحدث هـو أن العميـل الذي دفع المبلغ أو العميل الآخر الذي لم يدفعه يتصل أحدهما أو كلاهما بالمنشأة لتصحيح الخطأ.

ويتبين من ذلك أن بعض الأخطاء ستظهر بطريقة تلقائية عن طريق نظرية القيد المـزدوج والوسـائل الأخرى التي تتبعها المنشأة للتحقق من صحة القيد. كالتحقق من صحة جمـع خـانتي ميـزان التـدقيق، ويمكن ذلك بإعادة جمعها بطريقة مختلفة مثل الجمع من أسفل إلى أعلى.

وإذا لم يكن الخطأ ناتجاً من جمع خانتي الميزان، يجب تحديد الفرق في الميزان، فغالباً ما يرشـدنا هـذا الفرق إلى مصدر الخطأ، فإذا كان هذا الفرق يقبل القسمة على رقم (9) فعندئذ يكون سـبب الخطـأ إمـا كتابة مبلغ معين بطريقة عكسية، أو وضع العلامة العشرية بطريقة غير صحيحة. فعلى سبيل المثال، إذا فرضنا أن رصيد حساب النقدية هو (2175) وتم نقله إلى ميزان المراجعة بطريقة عكسية حيـث كتـب (2157) يكون الخطأ الناتج في هذه الحالة /18/ وهو يقبل القسمة على (9) مثل غيـره مـن الأخطـاء المماثلة. ومن الأخطاء الشائعة أيضاً طريقة وضع العلامة العشرية، فإذا كـان رصـيد النقديـة /2175/ ونقل إلى ميزان التدقيق /21.75/ فعندئذ يكون الفرق قابلاً للقسمة على /9/.

وقد يثبت المبلغ في ميزان المراجعة في الطرف المعاكس عن طريق الخطأ، فإذا كـان رصـيد الأثـاث /420/ وأثبت خطأ في الجانب الدائن بميزان المراجعة ففي هذه الحالة يكون الفرق في مجموع الميـزان ضعف أي /840/ ويمكن الكشف عن هذا المبلغ بسهولة إذا راجعنا المبالغ المثبتة فـي خـانتي ميـزان المراجعة وبحثنا عن مبلغ يعادل نصف الفرق الموجود في الميزان. ويمكن أيضاً تدقيق العمليات للبحـث عن عنصر يعادل مبلغ الفرق تماماً، فقد يحدث هذا الخطأ نتيجة تسجيل الطرف المـدين لعمليـة معينـة

دون تسجيل الطرف الدائن لها. ومن الأساليب البديهية في هذا المجال مقارنة المبالغ المثبتة في ميزان المراجعة مع تلك الموجودة في دفتر الأستاذ، بحيث نضمن أن رصيد كل حساب بدفتر الأستاذ تم إدراجه في الخانة الصحيحة في ميزان التدقيق. وفي حال فشل الإدارة في ذلك يمكنها إعادة ترصيد كل حساب بدفتر الأستاذ، ثم تتبع كل عمليات الترحيل من دفتر اليومية إلى الحسابات بدفتر الأستاذ وذلك بوضع علامة تدقيق على كل مبلغ تم التحقق منه في دفتري اليومية والأستاذ. وبعد الانتهاء من هذه العملية تحدد المبالغ التي لم توضع عليها علامات تدقيق، على أن يجري التحقق في الوقت نفسه من الخطأ الناتج من إثبات المدين دائناً أو العكس.

غير أن هناك أخطاء لا يسهل اكتشافها بالوسائل المحاسبية المعروفة فمثلاً إذا كان من الواجب تحميل مصروف معين إلى مصاريف الانتقال الخاص بوكلاء البيع مثلاً، لكنه رحل بطريق الخطأ إلى حساب الإعلان فإن احتمال اكتشاف هذا الخطأ عن طريق الوسائل المحاسبية العادية يكون بعيداً. وكذلك إذا تم تحميل تكاليف الصيانة إلى حساب الأصل الثابت فإن ذلك يؤثر في صافي الربح وفي المركز المالي عن طريق جعل النفقة الإيرادية رأسمالية، ومن الصعب كشف هذا الخطأ بالوسائل المحاسبية الروتينية.

ولاشك في أن احتمالات الخطأ تنشأ من مرحلة التسجيل الأول وحتى إعداد القوائم المالية، فقد ينشأ الخطأ عن تحليل خاطئ للعملية المحاسبية كأن يرحل أحد طرفي العملية المدين أو الدائن إلى حساب غير صحيح، وقد يسهو المحاسب عن تسجيل إحدى العمليات من أساسها كإهمال تسجيل مدفوعات أو مقبوضات نقدية أو تسجيل عملية شراء أو بيع في الأيام الأولى من العام التالي عوضاً عن تسجيلها خلال العام الحالي ما يؤدي إلى التأثير في مخزون آخر المدة ونتائج الأعمال والمركز المالي.

وقد يغفل المحاسب تسجيل بضاعة تم شراؤها وما زالت في الطريق دون تسجيلها في حساب المشتريات أو في حساب مخزون آخر المدة ومع أن ذلك لن يؤثر في النتيجة إلا أنه يؤثر في السيولة.

وقد يرتكب الخطأ بعد مرحلة التسجيل الأولي وذلك أثناء التجميع أو الترحيل أو الترصيد وجمع الدفاتر واليوميات متعددة الأعمدة واحتساب الفوائد والحسومات والاستهلاكات وما إلى ذلك... كما أن نقل الرصيد من حساب إلى آخر ينطوي على إمكان ارتكاب خطأ وكذلك النقل من صفحة إلى أخرى.

كما إن إدراج مبالغ وهمية عن طريق الخطأ أو حذف مبالغ صحيحة أو وصف مفردات وصفاً غير كاف أو عدم الإفصاح عن كل ما يجب الإفصاح عنه في القوائم المالية كلها أخطاء قابلة للحدوث.

ومن الجدير بالذكر أن إدارة المشروع معنية أساساً بالكشف عن الأخطاء وعرض القوائم المالية بصورة صحيحة وليس من وظيفة المدقق إعداد القوائم المالية أو استخراج موازين المراجعة بل تعرض عليه من قبل الإدارة التي هي مسؤولة عن إعدادها.

أما إذا اكتشف المدقق أي خطأ عند تدقيقه للسجلات فإن عليه أن يقرر ما إذا كان هناك داع لتصحيحه مثل خطأ في مبلغ طفيف حمل لحساب مصروف بدلاً من حساب مصروف آخر ولن يكون لهذا الخطأ إلا أثر طفيف في رصيد الحسابين، كذلك قد يكتشف خطأ في طريقة تنفيذ النظام الموضوع، وهذا الخطأ لن يستدعي تصحيحاً ما لأنه لا يؤثر في الأرصدة الدفترية فمثلاً إذا لم تنفذ خطوة من خطوات الضبط الداخلي أو لم تنفذ خطوات معينة بالطريقة الموضوعية فإن تصحيح هذا الخطأ الذي حدث لن يؤثر في الحسابات وإنما التصحيح سيتم بأن يبين المدقق طبيعة الخطأ حتى يصحح الإجراء مستقبلاً.

والجدير بالذكر أن عمل المدقق ليس اكتشاف الخطأ بقدر ما هو العمل على منع حدوث الخطأ، فإذا استطاع أن يحدد مواطن الضعف في الرقابة الداخلية أو الخطأ في توزيع المصروفات أو الأخطاء الأخرى قبل أن ترتكب وأن يقترح علاجها فإن عمله يكون أكثر فائدة للمشروع ما لو ضيع وقته في البحث عن الخطأ المرتكب.

أما الأخطاء الجدية ذات التأثير الهام في القوائم المالية فإن برنامج التدقيق يدخلها في اعتباراته في الغالب فلو اكتشف المدقق خطأ في تقويم نوع من البضاعة بالمخزون يؤدي إلى خطأ في مجموع قيمة المخزون قبل أن تسجل البضاعة في المخزون بقيد محاسبي فإن الخطأ هنا اكتشف قبل التسجيل والترحيل إلى دفتر الأستاذ أما إذا سجلت قيمة المخزون غير صحيحة ورحلت إلى حساب البضاعة في المخزون فإن التصحيح في هذه الحالة يتم بطريقة أخرى. إذ ما دام القيد بطريقة خاطئة ورحل بطريقة خاطئة، فإن التصحيح في هذه الحالة لن يتم إلا بقيد في اليومية العامة ومعنى هذا أنه يجب أن يعد قيد اليومية الخاص بالتصحيح بحيث يزيد أو ينقص رصيد حساب البضاعة في المخزون تبعاً للخطأ نفسه ويسجل قيد التصحيح في اليومية العامة مع شرح واف للقيد ثم يرحل إلى دفتر الأستاذ.

وفي الغالب إن معظم الأخطاء التي يكتشفها المدقق تكون قد سبق ترحيلها بصورة خاطئة إلى دفتر الأستاذ العام ويستدعي الأمر تصحيحها بقيد دفتر اليومية. فإذا حدث خطأ في جمع خانات دفتر النقدية واكتشف الخطأ قبل الترحيل لحساب النقدية في دفتر الأستاذ فإنه من الممكن تصحيح جمع الخانة التي حصل فيها الخطأ بدفتر النقدية ثم يرحل المبلغ الصحيح. أما إذا كان الترحيل قد تم قبل اكتشاف الخطأ فإنه يجب أن يصحح بإجراء قيد في اليومية العامة لأن الخطأ قد انتقل إلى دفتر الأستاذ العام.

ويجمع المدقق عادة الأخطاء التي اكتشفها في سجل ملاحظاته ثم يتقدم بكشف الأخطاء واقتراح القيود اللازمة للتصحيح وشرح واف لكل قيد تصحيح. ويقدم الكشف إلى الموظف المسؤول عن الخطأ وفي هذه الحالة هناك عامل نفسي وهو أن أي شخص يكره أن يقال له إن عمله خطأ، ويجب أن يصححه ويصعب عليه تقبل ذلك إلا إذا قيل له هناك خطأ بدون توضيح للخطأ وسببه.

ولذلك على المدقق أن يكون حريصاً على تقديمه لهذا الكشف وأن يظهر أنه قد اكتشف الأخطاء لأسباب غير مقصودة وتعود لأسباب لا تتعلق بسوء تقدير الموظف وما إلى ذلك من أسباب لبقة يسهل على الموظف المختص تقبلها.

ومن المهم أن يبين أن المدقق لا يقوم بالتصحيح أو التسجيل في الدفاتر مباشرة بل عليه أن يقترح التصحيح وعلى موظف الحسابات المختص إجراء التصحيح المطلوب ويراعى في تصحيح الأخطاء بصورة عامة ألا تفتح حسابات جديدة بل يقتصر على الحسابات الموجودة في الدفاتر كما أن قيود التعديل والتصحيح يجب ألا تجري مباشرة لحساب الأرباح والخسائر وإنما للحسابات الختامية عندما تقفل الدفاتر في نهاية الفترة وأن يكشف الخطأ بعد إقفال الدفاتر. فحساب الأرباح والخسائر يستعمل فقط عند إقفال الدفاتر وجميع العمليات سبق أن أثرت في حساب الأصول، أو الالتزامات، أو حساب الدخل أو حسابات المصاريف وأي تصحيح للخطأ في عمليات سبق وسجلت يجب أن يؤثر في هذه الحسابات.

وقد تؤثر قيود التصحيح في نتائج الأعمال والمركز المالي إذا كانت العمليات الخاطئة سجلت إيرادية وهي بالفعل رأسمالية أو على العكس سجلت رأسمالية وهي بالفعل إيرادية كاحتساب مصاريف الصيانة الدورية نفقات رأسمالية وتحميلها إلى الأصول الثابتة ويقتضي تصحيحها تخفيض قيمة الأصل الثابت ذي العلاقة وتخفيض الأرباح بالمقدار نفسه أي زيادة مصاريف الصيانة والعكس بالعكس.

وفي حالات أخرى قد لا يؤثر التصحيح في مدد تالية ويكون الخطأ مجرد تصنيف للحساب بشكل خاطئ كتصنيف عملية على أنها أصل ثابت وهي بالفعل أصل متداول وهذا ما ينعكس على نسب التحليل المالي، أو تصنيف حساب على أنه نفقة مرتبطة بوظيفة التسويق وهي بالفعل ترتبط بالنشاط الإداري وهو ما يترك خللاً في العلاقة بين مجمل الربح والربح الصافي.

وقد أصبح من المعتاد ألا تقوم إدارة الحسابات بإقفال الدفاتر إلا بعد أن ينتهي المدقق من تدقيقه ثم بعد ذلك تجمع وتسطر وتقفل الحسابات وتنقل الأرصدة إلى صفحات جديدة بعد أن سجلت بصورة صحيحة في جميع التعديلات والمستحقات والمدفوعات المقدمة وفي هذه الحالة إذا اكتشف المدقق أي أخطاء فإن من الممكن إجراء تصحيح لها بقيود في دفتر اليومية واستخراج الأرصدة الصحيحة قبل قفل الحسابات.

إلا أنه في بعض الحالات قد تقفل الدفاتر قبل أن يبدأ المدقق مهمته أو حتى قبل أن ينتهي منها. ويقوم المدقق بإعداد ميزان المراجعة لغرض الاحتفاظ به في أوراقه الخاصة ويتم هذا بغض النظر عن أن الدفاتر قد أقفلت، كما يعد قيود التعديل وقيود الأقفال ويقوم بترحيلها إلى أوراقه الخاصة حتى يستخرج الأرصدة الصحيحة عندئذ يعد قيود التصحيح اللازمة لتعديل حسابات الأستاذ والقوائم المالية مباشرة.

ب – أسباب الخطأ:

في دراسة شملت عينة من /200/ عملية تدقيق انتهت في 1978/12/31 تتضمن شركات بأحجام مختلفة وصناعات مختلفة، وقد تم اختيارها عن طريق منشأة Peat Marwicik Mitchell&Co وهي إحدى المنشآت الثماني الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد كانت نتيجة الدراسة أن أسباب الخطأ سبعة وأن ثمة أخطاء لها أكثر من سبب واحد وكان العامل الشخصي الذي يعود إلى تأهيل موظفي المحاسبة وتدريبهم وجاهزيتهم للقيام بالأعمال المطلوبة منهم بشكل سليم يمثل 26.3% من 281 خطأ تم اكتشافها ومعالجتها وقد قسم هذا العامل إلى ثلاثة أنواع من المشكلات الشخصية: النوع الأول ناتج من كون الموظف جديداً وليس له الخبرة الكافية وكانت نسبته 17.4% أما العامل الثاني فهو الإهمال وكان نصيبه 6.9% والعامل الأخير يتعلق بضغط العمل وعدم كفاية الوقت وكانت نسبته 2.5%.

أما السبب الثاني وهو عدم المعرفة المناسبة بالمبادئ المحاسبية فكان مسؤولاً عن (15%) من الأخطاء بحيث شكل هذان العاملان الأول والثاني والمرتبطان بالعوامل الشخصية ما نسبته 35.9 من الأخطاء كافة[4].

وقد أسهمت الأحكام الخاطئة التي أصدرها المحاسبون بنسبة 15.3% من مجموع الأخطاء، وقد شملت هذه الأخطاء كميات كبيرة من الأموال وكانت مركزة بشكل عام في الشركات الكبرى. وعلى العكس من ذلك فإن الإجراءات المتعلقة بمحاسبة أساس الاستحقاق وما يرتبط به من الفصل بين النفقات الإيرادية والرأسمالية وربط الإيرادات بالدورات المتعلقة فيها شكل نسبة كبيرة وصلت إلى (38.1%) لكن اتجاهه تمركز في الشركات الصغيرة. ونعرض فيما يلي ملخصاً للأسباب في الجدول التالي :

الأسباب	النسبة المئوية من الأخطاء	القيمة بآلاف الدولارات	النسبة المئوية من الأصول
المشكلات الشخصية	26.3	180	1.79
عدم المعرفة الكافية بمبادئ المحاسبة	15	143	3.29
الأحكام الخاطئة	15.3	627	0.74
قطع الحسابات (أساس الاستحقاق)	38.1	236	0.96
أخطاء فنية (ميكانيكية)	12.5	67	0.35
ضعف الرقابة والمتابعة	9.3	135	0.72
أسباب مختلفة	19.2	53	0.58

جـ ـ إجراءات التدقيق لاكتشاف الخطأ :

عرضت الدراسة السابقة الإجراءات التي استخدمها المدققون لاكتشاف الأخطاء كما يبدو من الجدول التالي:

4 –عدّ /15/خطأ ناتجاً عن مشكلات شخصية وعدم معرفة بالمبادئ المحاسبية في الوقت نفسه مما أدى إلى عد (5.4%) مخصومة من مجموع نسب العاملين أي (26.3+15) مما يؤدي إلى (35.9%).

الإجراءات	كل الأخطاء ن = 281	الأخطاء الصغرى ن = 82	الأخطاء الكبرى ن = 82
1- توقع الأخطاء من خلال تجارب السنوات السابقة	%10.3	%3.7	%15.9
2- المناقشة مع موظفي العميل	%8.2	%7.3	%8.5
3- الإجراءات التحليلية	%28.1	%31.7	%30.5
4- إجراء تدقيق عام	%2.1	%1.2	%4.9
5- اختيار التفاصيل – التحليل والتحقق	%17.4	%25.6	%13.4
6- اختيار التفاصيل – جمع أدلة الإثبات	%26.7	%20.7	%18.3
7- اختيار التفاصيل – التمعن	%3.2	%3.6	%3.6
8- تقديرات القيمة	%5	%6.1	%4.9

جدول إجراءات اكتشاف الأخطاء

ويلاحظ من الجدول السابق ما يلي:

آ – إن تكليف مدقق الحسابات لعدة سنوات متتالية يتيح له فهم الرقابة الداخلية في الشركة وتوقع الأخطاء التي قد تحدث وقد كانت (15.9%) من هذه الأخطاء ناتجة عن قلة هذه الخبرة.

ب- كما أن المناقشة مع موظفي الشركة التي قام المدقق بتدقيق حساباتها تمكنه من تلمس بعض نقاط الضعف التي تدله على بعض الأخطاء التي تصل إلى نسبة (8.5%).

ج- أما الإجراءات التحليلية والمقارنات المختلفة بين المؤشرات الأساسية لحسابات المشروع فقد تدله على بعض الأخطاء، فإن بقاء رقم المبيعات متقارباً مع رقم العام الماضي وزيادة نفقات الدعاية والإعلان مثلاً قد يؤدي إلى اكتشاف أخطاء في الحساب الأخير، وقد دلت الإجراءات التحليلية في هذه الدراسة على (30.5%) من الأخطاء الكبرى.

د- أما الإجراءات العامة فلم تكن ذات أهمية تذكر حيث لم تزد نسبة الأخطاء المكتشفة عن طريقها على (4.9%) من الأخطاء الكبرى.

هـ- أما المطابقات والدراسات التفصيلية كالمطابقة بين إخراجات المستودع والمبيعات فقد دلت على (13.4%) من الأخطاء الكبرى.

و– أما جمع أدلة الإثبات فقد دل على نسبة (18.3%) وهي التدقيق المستندية التي تمثل محور الاهتمام في التدقيق التقليدية في بلادنا.

ز– أما التمعن فلم يدل على أكثر من (3.6%) من الأخطاء الكبرى.

ح– أما تقديرات قيم بعض النفقات والإيرادات بالاستناد إلى العلاقات الخطية بينها فإنها دلت على (4.9%) من الأخطاء الكبرى.

ومع أن دراسة هذه العينة التي تم التوصل من خلالها إلى هذه المؤشرات قد لا تقبل التعميم بشكل مطلق، إلا أنها تقدم اتجاهاً يمكن الإفادة منه في مجال اكتشاف الأخطاء ومواطنها. وما يدل على مستوى تمثيل هذه العينة لمجتمعها الإحصائي أن المؤشرات المتعلقة بالأخطاء الكبرى هي نفسها تقريباً بالنسبة لكل الأخطاء والأخطاء الصغرى أيضاً.

1–2 مفهوم الغش وأسبابه وإجراءات اكتشافه:

أ– مفهوم الغش:

أشار المعيار الدولي رقم (240) إلى أن الغش يعني فعلاً مقصوداً من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، وأولئك المكلفين بالرقابة والموظفين، أو أطراف خارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج منه تحريف في التقارير المالية. وقد يتضمن الغش: التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات والمستندات واختلاس الأصول وطمس تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات أو حذفها، أو تسجيل معاملات وهمية، أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية. وبالرغم من أن الغش مفهوم قانوني واسع، فإن المدقق مهتم بالأفعال والتصرفات الاحتيالية والتي تسبب تحريفات هامة في التقارير المالية، ويمكن أن ينظر إلى الغش على أنه تلاعب. وإن التلاعب يشمل مفهومين أساسيين، الأول يقصد به التلاعب بالحسابات بهدف تحقيق ربح صوري وإظهار أداء المشروع بشكل جيد، وذلك لتضليل وخداع مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومقرضين ومستثمرين وغيرهم، ويتمثل الثاني بمجموعة الأفعال التي يقوم بها المختلس لتغطية واقعة الاختلاس بحيث تظهر بصورة صحيحة، ومن أمثلته تسجيل عمليات وهمية وتزوير السجلات والوثائق

والإضافة والحذف وتزوير التواقيع وغير ذلك. كما أن المعيار الدولي للمدقق رقم (240) ميز بين نوعين من التحريفات المقصودة وهما:

1- التحريفات الناتجة من تقرير مالي احتياطي.

2- تحريفات ناتجة من سوء التخصيص للأصول.

وبالنسبة إلى النوع الأول فيتمثل في تحريفات عمدية أو استبعادات لقيم وإيضاحات في القوائم المالية مصممة لخداع مستخدمي القوائم المالية حيث إن آثار ذلك تتسبب في عدم عرض القوائم المالية بعدالة ويتم تحقيقها عن طريق ما يلي :

1. تلاعب أو اصطناع أو تغيير في السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة التي يتم في ضوئها إعداد القوائم المالية.

2. التلاعب أو الحذف العمدي للأحداث والعمليات المالية أو المعلومات الجوهرية الأخرى في القوائم المالية.

3. سوء التطبيق العمدي للمبادئ المحاسبية المرتبطة بالقيم والتبويب وأسلوب العرض أو الإفصاح.

أما تحريفات النوع الثاني فتنشأ عن سوء استخدام الأصول أو اختلاسها، أو سرقة بعض أصول الشركة، بحيث لا تماشي القوائم المالية بجميع نواحيها الهامة المبادئ المحاسبية ومن أهم صور هذه التحريفات في الواقع العملي ما يلي:

أ- اختلاس المتحصلات النقدية.

ب- سرقة الأصول، مثل المخزون.

ج- سداد ثمن مشتريات وخدمات وهمية.

وللغش أنواع متعددة نذكرها كما يلي:

1- غش واحتيال العاملين: يقوم هذا النوع بشكل عام على سرقة الأصول من قبل العاملين ويصاحبه ارتكاب أخطاء بغية تغطية هذه السرقات وهذا النوع يمكن الحد منه من خلال قيام الإدارة بتصميم رقابة داخلية جيدة وقيام المدقق بدراستها وتقويمها وتحديد نقاط الضعف فيها وتبليغها للإدارة. وإن وجود رقابة داخلية جيدة تقلل من إمكانية ارتكاب هذا النوع من الغش.

2- غش واحتيال الإدارة:

ويتم هذا النوع من قبل الإدارة العليا وهو أخطر من النوع الأول لأنه يحدث حتى في حال وجود رقابة الداخلية جيدة وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية وتلجأ الإدارة إلى ذلك لتحقيق عدة أهداف أهمها :

أ- تضخيم الأرباح عن طريق إظهار أرباح صورية حتى يتمكن المديرون من بيع أسهمهم بأسعار مرتفعة أو زيادة نصيبهم من الأرباح أو ترغيب منشأة أخرى في شراء المنشأة.

ب- تخفيض الأرباح بغرض شراء أسهم المنشأة أو تكوين احتياطات سرية أو التهرب من الضرائب.

ج- تدعيم المركز المالي وتقويته بغرض الحصول على قروض أو ترغيب شريك بالانضمام للمنشأة أو بيع المنشأة بقيمة مرتفعة.

3 - الغش الناتج عن تحريفات ذات صلة بإعداد قوائم المالية الاحتيالية أو المضللة:

وتنتج تلك التحريفات من عمليات متعمدة لخداع مستخدمي القوائم المالية عن طريق :

أ- تزوير السجلات والمستندات والوثائق أو تشويهها أو تغييرها.

ب- حذف آثار العمليات من السجلات والمستندات أو إلغاؤها.

ج- سوء تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية.

4- الغش الناتج عن تحريفات ذات صلة بسوء استخدام الأصول :

حيث تشمل هذه التحريفات سوء استخدام الأصول وسرقتها واختلاسها، كأن يتم اختلاس المتحصلات النقدية أو سرقة المخزون، أو أن يتواطأ موظفو الشركة مع طرف ثالث في سبيل اختلاس أحد الأصول.

ب - السمات والخصائص الفنية للغش:

ينبغي على المدقق أن يلم بكافة السمات والخصائص الفنية لكي يتمكن من الوفاء بمسؤوليته فيما يتعلق بالتحريفات التي تنتج من الغش وأهم هذه السمات والخصائص الفنية ما يلي:

1 ـ الضغط والدافع والفرصة:

في أغلب الأحيان يشمل الغش عمليتين هما:

- مواجهة الفرد لضغوط أو دوافع للغش.

- وجود فرصة لارتكاب الغش.

فعلى سبيل المثال قيام أمين المخزن باختلاس بضائع وبيعها نتيجة ظروفه المادية الصعبة وقيامه بإشعال الحريق في المخزن. وهنا توافر الدافع للغش وتوافرت الإمكانية لسرقة المخزون.

2 ــ إمكانية إخفاء الغش:

يمكن لمرتكب الغش إخفاؤه، من خلال تزييف وتزوير المستندات وذلك بمعرفة موظف معين أو عن طريق تواطؤ مجموعة من الموظفين معاً. فعلى سبيل المثال يمكن أن تلجأ الإدارة بهدف زيادة أرباحها ورفع عائد السهم إلى عمل فواتير مبيعات صورية. أو أن يقوم أمين الصندوق بسرقة النقدية، ويقوم بتزوير توقيع الغير بصرف النقدية. ومن المتعارف عليه أن المدقق يقوم بتنفيذ عملية التدقيق بحسب معايير التدقيق المقبولة عموماً وهذه المعايير لا تتطلب من المدقق أن يكون خبيراً في الكشف عن سلامة المستندات والسجلات المحاسبية.

3 ــ إمكانية الغش من خلال التواطؤ:

يمكن أن يتواطأ بعض موظفي الشركة معاً بهدف ارتكاب أعمال الغش. وهذا يمكن أن يكون بين الموظفين أنفسهم أي داخل الشركة ويمكن أن يكون بين الموظفين وأطراف خارجية. فعلى سبيل المثال يمكن أن تتواطأ الشركة مع أحد الزبائن على رصيده بدفاتر الشركة وعند طلب المصادقة من هذا الزبون تتم الموافقة على الرصيد ويرسل المصادقة للمدقق مباشرة وعندها فإن المدقق سيقبل بهذه المصادقة كدليل إثبات على صحة الرصيد العائد لهذا الزبون على الرغم من أن هذا الدليل غير صحيح.

4 ــ إمكانية تحول الخطأ إلى غش:

قد يحكم مدقق الحسابات على بعض التصرفات على أنها مؤدية إلى غش وليس إلى الخطأ كما يبدو ظاهرياً وهذا الأمر يتوقف على خبرة المدقق ومعرفته فعلى سبيل المثال قد ينظر المدقق إلى العجز المتكرر في رصيد النقدية نتيجة الجرد المفاجئ للنقدية على أنه تصرف معتمد من جانب أمين الصندوق ويؤدي إلى تحريف ناتج عن الغش بسبب سوء استخدام الأصول.

جـ - تقدير خطر التحريفات الجوهرية الناتجة من الغش:

إن خطر الغش جزء من خطر التدقيق، حيث إن الأخير لم يعد مقتصراً على احتمال فشل مدقق الحسابات بدون قصد في تعديل رأيه في قوائم مالية محرفة جوهرياً بسبب الغش. وبهذا فإنه أصبح

يشتمل أيضاً على احتمال فشل مدقق الحسابات في تعديل رأيه بسبب الغش. وبهذا فإن المدقق ملزم بتقدير خطر الغش لأغراض وضع استراتيجية التدقيق التي تمكنه من تقديم رأي بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش ومن أجل تقدير هذا الخطر، ينبغي على المدقق مراعاة ما يلي:

1- الإلمام الكافي بالعوامل الملازمة لخطر التحريف بسبب الغش:

يوجد مجموعة من العوامل الملازمة لوجود خطر التحريف الجوهري بسبب أفعال الغش. وهذه العوامل لا تدل على وجود الغش ولكنها تعد مؤشرات على وجود الغش الذي يؤدي إلى تحريف جوهري وقسمت هذه العوامل بحسب معايير التدقيق الدولية إلى:

- العوامل الملازمة للتحريفات الناتجة عن تقديم تقارير مالية مضللة.
- العوامل الملازمة للتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول.

أولاً : العوامل اللازمة للتحريفات الناتجة من تقديمك تقارير مالية مضللة:

ويندرج تحت المجموعة الأولى مجموعة من العوامل وهي:

أ- عوامل الخطر المرتبطة بخصائص الإدارة وتأثيرها في البيئة الرقابية.

ب- عوامل الخطر المرتبطة بظروف الصناعة.

جـ- عوامل الخطر المرتبطة بالخصائص التشغيلية والاستقرار المالية.

وفيما يلي أمثلة على عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل بالنسبة لكل فئة من هذه الفئات الثلاث:

1- عوامل الخطر المرتبطة بخصائص الإدارة وتأثيرها في البيئة الرقابية:

ترتبط هذه الفئة بخصائص الإدارة وسماتها، والتي من شأنها أن تؤثر في بيئة الرقابة. وهي عوامل خاصة بقدرات الإدارة، وما تواجهه من ضغوط خارجية، ونمط تشغيلها واتجاهها، والرقابة الداخلية، وعملية إعداد التقارير المالية. ومن أهم أمثلة هذه الفئة:

أ ـ هناك حافز للإدارة بأن تقدم تقارير مالية مضللة:

ومن المؤشرات المحددة على ذلك ما يلي:

- يتمثل جزء مهم من مكافأة الإدارة بالعلاوات أو خيارات اكتتاب الأسهم وغيرها من الحوافز والتي تكون قيمتها متوقفة على قيام المنشأة بتحقيق أهداف كبيرة على نحو غير ملائم ومتعلقة بنتائج العمليات أو الوضع المالي أو التدفق النقدي.
- أن يكون لدى الإدارة اهتمام متزايد بالحفاظ على أو زيادة سعر أسهم المنشأة أو اتجاه مكاسبها من خلال القيام بممارسات محاسبية غير اعتيادية.
- تكليف الإدارة المحليين والدائنين وأطراف أخرى بتحقيق ما يبدو أنه توقعات كبيرة أو غير حقيقية بشكل واضح.
- اتباع الإدارة وسائل غير مناسبة في تقليل المكاسب المبينة في التقارير لأسباب متعلقة بالضرائب.

ب ـ فشل الإدارة في إظهار وإيصال السلوك المناسب فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وعملية تقديم التقارير المالية:

ومن المؤشرات المحددة على ذلك ما يلي:

- عدم قيام الإدارة بإيصال ودعم قيم المنشأة وقواعدها الأخلاقية بشكل فعال، أو إيصال الإدارة قيماً وقواعداً أخلاقية مناسبة.
- يسيطر على الإدارة شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص بدون أنظمة رقابية مقابلة مثل الإشراف من قبل الأشخاص المكلفين بالرقابة.
- عدم متابعة الإدارة أنظمة الرقابة على نحو مناسب.
- فشل الإدارة في تصحيح نقاط ضعف معروفة في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.
- وضع الإدارة أهدافاً مالية كبيرة وتوقعات معينة للموظفين العاملين.
- إظهار الإدارة عدم الاهتمام بالسلطات التنظيمية.
- استمرار الإدارة في تعيين كادر وظيفي غير فعال سواءً في المحاسبة أم تقنية المعلومات في التدقيق الداخلي.

جـ ـ مشاركة الإدارة غير المالية بشكل زائد عن الحد في اختيار السياسات المحاسبية وإعداد التقديرات الهامة.

ومن المؤشرات المحددة لذلك ما يلي:

- ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا، أو المستشارين أو أعضاء مجلس الإدارة.
- وجود علاقة متوترة بين الإدارة والمدقق الحالي أو السابق. ومن المؤشرات المحددة على تلك العلاقة:

- وجود نزاعات متكررة مع المدقق الحالي أو السابق حول الأمور المتعلقة بالمحاسبة أو التدقيق وتقديم التقارير.
- طلبات غير معقولة من المدقق مثل الالتزام بقيود زمنية غير معقولة للانتهاء من أعمال التدقيق أو إصدار تقرير التدقيق.
- وجود قيود رسمية على المدقق والتي تحد بشكل غير مناسب من قدرة المدقق على الوصول للناس أو للمعلومات، أو تحد من قدرته على الاتصال بشكل فعال مع الأشخاص المكلفين بالرقابة.
- تجاوز حدود التعامل مع مدقق الحسابات خاصة فيما يتعلق بمحاولة الإدارة التأثير على نطاق عمل المدقق.
- وجود مخالفات لقانون الأوراق المالية أو مطالبات ضد المنشأة أو إدارتها.
- ضعف الهيكل الرقابي للشركة أو كونه غير فعال، والأمثلة كثيرة على ذلك:
- عدم وجود أعضاء مستقلين عن الإدارة.
- عدم اهتمام الأشخاص المكلفين بالرقابة بالمسائل المتعلقة بتقديم التقارير المالية والمحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية.

2 ـ عوامل الخطر المرتبطة بظروف الصناعة:

تشمل هذه العوامل الأمور البيئية والاقتصادية والتنظيمية التي تعمل من خلالها المنشأة ومن أهم هذه العوامل:

أ- وجود متطلبات محاسبية أو قانونية أو تنظيمية جديدة من شأنها أن تضعف الاستقرار المالي أو ربحية المنشأة.

ب- ارتفاع درجة المنافسة في سوق المنتج، مصحوبة بانخفاض هوامش ربح المنشأة.

جـ- ازدياد فشل الأعمال في الصناعة التي تعمل بها الشركة وهبوط كبير في طلب الزبائن.

د - تغيرات سريعة في الصناعة مثل زيادة قابلية التأثر العالية للتقنية المتغيرة في السرعة أو التقادم السريع في المنتجات.

3 ـ عوامل الخطر المرتبطة بالخصائص التشغيلية والاستقرار المالي:

تتعلق هذه العوامل بطبيعة تعقيد المنشأة ومعاملاتها ومداها وكذلك بوضع المنشأة المالي وربحيتها. ومن أهم العوامل التي تندرج تحتها ما يلي:

أ- عدم القدرة على توليد التدفقات النقدية من العمليات.

ب- وجود ضغوط تمويلية كبيرة على الشركة، من أجل المحافظة على المقدرة التنافسية.

ج- عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف المستندة إلى تقديرات هامة تحتوي على أحكام شخصية والتي قد يكون لها تأثير مالي سيء في المنشأة مثل قابلية التحصيل لحسابات الزبائن وتشكيل المخصصات الكافية لمواجهة الخسائر المحتملة لهذه الديون.

د- وجود معاملات هامة للأطراف ذات العلاقة والتي هي خارج خط سير الأعمال الطبيعي.

هـ- وجود معاملات هامة للأطراف ذات العلاقة تقوم شركة أخرى بتدقيقها. غير المدقق الأساسي للشركة.

و- وجود معاملات هامة أو غير عادية (خصوصاً تلك التي تتم بالقرب من نهاية السنة) تثير استفسارات صعبة فيما يتعلق بالمضمون أكثر من الشكل.

ز- وجود حسابات مصرفية هامة أو عمليات لشركة تابعة أو فرع في أماكن تتمتع بتسهيلات ضريبية، ولا يبدو أن لها مبررات تجارية واضحة.

ح- وجود هيكل تنظيمي معقد للشركة، وغموض سياسة وخطوط السلطة والمسؤولية.

ط- صعوبة في تحديد المنظمة أو الشخص (الأشخاص) الذين يسيطرون على المنشأة.

ي- نمو أو ربحية سريعة بشكل غير عادي.

ك- اعتماد مرتفع بشكل غير عادي على الديون.

ل- وضع مالي ضعيف أو متدهور.

م- تعرض المنشأة للتهديد بالإفلاس.

ن- مبيعات كبيرة أو برامج ذات دافع للربح غير معقولة.

ثانياً: العوامل الملازمة للتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول:

ترتبط هذه العوامل بطبيعة أصول المنشأة وبدرجة تعرضها للاختلاس من جهة وكذلك بتوفر أنظمة رقابة مصممة لمنع اختلاس الأصول أو اكتشافه وتندرج تحتها مجموعتان من العوامل هما:

أ- عوامل مرتبطة بقابلية الأصول للاختلاس:

وتتعلق هذه العوامل بطبيعة أصول المنشأة وإمكانية تعرضها للاختلاس وهي عوامل كثيرة ومتعددة نذكر منها على سبيل المثال وليس الحصر ما يلي:

- وجود مبالغ كبيرة من النقدية في الصندوق.
- خصائص المخزون كأن يكون صغير الحجم وعالي القيمة وعليه طلب كبير.
- أصول قابلة للتحويل بسهولة إلى نقدية مثل الأسهم أو المجوهرات.
- خصائص الأصول الثابتة كأن تكون صغيرة الحجم وقابلة للتسويق ويصعب تحديد ملكيتها.

ب- عوامل مرتبطة بأنظمة الرقابة الداخلية:

وهي عوامل مرتبطة بعدم توفر السياسات والإجراءات الرقابية الداخلية أو نقصها ومن أهم هذه العوامل ما يلي:

- عدم توفر الإشراف الإداري المناسب.
- عدم وجود إجراءات للتحقق من طالبي الوظائف.
- عدم وجود فصل مناسب للواجبات، أو الفحص المستقل للأصول.

- عدم توفر نظام تفويض واعتماد معاملات مناسب.
- ضعف إجراءات حماية الأصول.
- عدم وجود التوثيق المناسب في الوقت المناسب للمعاملات.
- عدم حفظ سجلات الأصول المعرضة للاختلاس بشكل مناسب.
- عدم كفاية إجراءات الجرد المفاجئ للأصول.
- عدم توفر الإجازات الإلزامية للموظفين الذين يقومون بوظائف رقابية رئيسة.

2 ـ أداء إجراءات تقدير خطر التحريفات بسبب الغش:

بعد إلمام مدقق الحسابات بالعوامل الملازمة لخطر التحريفات الجوهرية والمذكورة في الفقرة السابقة، ينبغي عليه القيام ببعض الإجراءات التي تساعده على تقدير مستوى هذا الغش ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي:

1- الاستفسار من الإدارة العليا عن:

أ-مدى معرفتها بالغش داخل الشركة.

ب- مدى إدراكها لوجود الغش، ومستوى خطر التحريفات بسببه.

2- تقدير الحكم المهني في تحديد أي عوامل خطر التحريف الجوهري بسبب الغش الموجود فعلاً في الشركة.

3- تحديد أثر متغيرات معنية، مثل، حجم الشركة، مدى تعقيد عملياتها وشكل ملكيتها على عوامل الخطر الملازمة للتحريف الجوهري بسبب الغش.

4- فهم وتقويم هيكل الرقابة الداخلية في الشركة ومدى فعاليته في منع التحريفات المتعمدة في التقارير المالية واكتشافها.

5- تقويم أية برامج وضعتها الشركة للحد من مظاهر الغش واكتشافها سواء المرتبطة بإعداد التقارير المالية أم حماية الأصول.

3-1- التحولات التي طرأت على مسؤولية المدقق عن اكتشاف الخطأ والغش في ظل إجراءات ومعايير التدقيق:

من المعروف أن حاجة مستخدمي التقارير هي التي تعطي تدقيق الحسابات أهميتها، وهي التي تحدد قيمتها الاقتصادية عن طريق ما تضيفه من ثقة إلى نفوس المستخدمين، وتأسيساً على ذلك فإن تطور حاجات مستخدمي التقارير، انعكست على وظيفة التدقيق وأهدافه، فقد كان اكتشاف الخطأ والغش هو الشغل الشاغل للمدققين في مراحل التدقيق الأولى، من خلال التركيز على التدقيق الحسابية والمستندية، بما فيها إعادة الحساب وفحص الترحيل والعمليات الحسابية على اختلافها إرضاءً لمستخدمي التقارير المحاسبية الذين كانوا يهتمون بحماية أموالهم من الاختلاس وسوء الاستعمال، وبالتالي فقد كان المدقق مسؤولاً عن اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب، وقد كان هذا ممكناً، حيث كانت المشاريع صغيرة الحجم وعدد عملياتها قليلة وبسيطة وكان المدقق يقوم بتدقيق شامل لجميع عمليات المشروع. لكن تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية وظهور شركات الأموال التي تميزت بالحجم الكبير والعمليات بالغة التشابك والتعقيد وبانفصال الملكية عن الإدارة فيها والمسؤولية المحددة للمساهمين كل ذلك أدى إلى ازدياد أهمية تدقيق الحسابات كونه أداة الرقابة المهنية التي تطمئن المساهمين على مدى عدالة التقارير المالية وأصبحت وظيفة التدقيق هي إبداء الرأي في عدالة التقارير المالية وليس اكتشاف جميع الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن تكون في التقارير المالية، وبدأ المدقق يعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية وتحول التدقيق من تدقيق شامل إلى تدقيق اختباري تقوم على فحص عينة من الحسابات والعمليات يفترض أنها تمثل المجتمع المأخوذة منه أصدق تمثيل وخير دليل على هذا الانعطاف الذي طرأ على هدف التدقيق قرار القضاء الإنكليزي في عام 1897 الذي نص صراحة على أن اكتشاف الخطأ والغش ليس هدفاً لعملية التدقيق إذ قال القاضي Lubas في قضية وحلج القطن عبارته الشهيرة:"The Auditor Is A Watch–dog not blood haund" والتي يعني أن المدقق (كلب حراسة وليس كلباً بوليسياً لاقتفاء أثر المجرمين) وتعد مسؤولية المدقق عن اكتشاف

الخطأ والغش من أكثر الأمور إثارة للنقاش والجدل في مجتمع الأعمال وقد أجريت عدة دراسات حول ذلك وكلها خلصت إلى أنه ينبغي على المدققين أن:

- يكتشفوا كل حالات الغش الهامة.
- نفذوا عملية التدقيق بأسلوب يؤدي إلى اكتشاف كل حالات الخطأ والغش.
- يتحملوا مسؤوليات أكبر لاكتشاف الخطأ والغش نظراً لأن مجتمع الأعمال يتوقع منهم اكتشاف كل حالات الخطأ والغش أثناء تنفذ عملية التدقيق.

إلى جانب الدراسات المتعددة قامت المنظمات المهنية وعلى رأسها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار مجموعة من النشرات المهنية بخصوص مسؤولية المدقق عن اكتشاف الخطأ والغش وسنقوم بعرض ومناقشة هذه النشرات بحسب تواريخ إصدارها:

1 ــ نشرة إجراءات التدقيق رقم (1):

صدرت في أواخر الثلاثينات من القرن العشرين النشرة رقم (1) حيث أوضحت أن المدقق يخطط عملية التدقيق بهدف إبداء الرأي في عدالة التقارير المالية وليس لاكتشاف الخطأ والغش في التقارير المالية، وأن عملية اكتشاف الخطأ والغش لا تعد هدفاً أساسياً للمدقق، ومنذ إصدار تلك النشرة تحاول المهنة إقناع الجهات المستفيدة من التقارير المالية بأن اكتشاف الخطأ والغش لا يُعد هدفاً أساسياً للمدقق وأن المدقق يتحمل مسؤولية محدودة بخصوص ذلك إلا أنها لم تنجح في تحقيق هذا الهدف.

2 ــ نشرة إجراءات التدقيق رقم (30) في عام 1960:

تضمنت هذه النشرة ما يلي:

أ- ينبغي على المدقق أن يكون حذراً ومدركاً إمكانيةَ وجود الخطأ والغش في التقارير المالية.

ب- إذا اكتشف المدقق في أثناء تنفيذه عملية التدقيق وجود أمور تثير شكوكه تجاه احتمال وجود خطأ أو غش يؤدي إلى تحريف جوهري في التقارير المالية، فإنه ينبغي عليه الاتصال بأحد ممثلي المنشأة محل التدقيق لتحديد المسؤول عن ذلك الخطأ أو الغش وتحديد مقداره بدقة.

جـ ــ يعتمد المدقق عند تحديد طبيعة الاختبارات الأساسية وتوقيتها ومدها على نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي فإن الإدارة مسؤولة عن تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية.

د ـــ م تحمل هذه النشرة مدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش وكذلك لـــم توســـع مســـؤوليته فيما يتعلق بذلك.

وبالتالي فإن هذه النشرة كالنشرة السابقة لم تنجح في تحقيق الهدف من إصدارها، وما يـــدل علـــى ذلـــك تزايد حالات التقاضي ضد المدققين لفشلهم في اكتشاف الخطـــأ والغـــش وتجاهـــل المحـــاكم لمحدوديـــة مسؤوليات المدققين بحسب هذه النشرة.

3 ـــ نشرة معايير التدقيق رقم (16) لعام 1977:

اهتمت هذه النشرة بالتمييز بين التحريف المتعمد وغير المتعمد في التقارير المالية، كمـــا أكـــدت هـــذه النشرة ضرورة قيام المدقق بوضع خطة للتدقيق يراعي فيها عملية البحث عن الخطأ والمخالفات الهامـــة وحددت مسؤوليته عن اكتشاف الخطأ والمخالفات بحدود العينة التي يقوم بتدقيقها. كمـــا أوضـــحت هـــذه النشرة أن المدقق لا يستطيع أن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية في منع غش واحتيال الإدارة. لأن هـــذا النظام يمكن تجاوزه من قبل الإدارة، ومن ثم يجب عليه أن يكون حذراً تجاه العوامل التي قد تشـــير إلـــى تحديد احتمال تعرض القوائم المالية إلى تحريف من جانب الإدارة.

إلا أنه يمكن القول إن نشرة معايير التدقيق رقم (16) لم تنل قبولاً عاماً لدى مستخدمي التقارير الماليـــة الذين توقعوا توسيعاً في مسؤولية المدقق تجاه اكتشاف الخطأ أو الغش وليس مجرد البحث عنهما.

كما أكد بعض الباحثين أن التعبيرات المستخدمة في هذه النشرة كانت غامضة ولم تقـــدم إرشـــاداً كافيـــاً للمدققين، وبالتالي فإنها لم تلبي احتياجات مهنة المحاسبة أو مجتمع الأعمال، وبالتالي لم تحقـــق الهـــدف من إصدارها، حيث إنه وفقاً لما تضمنته، فإنه لا يمكن لمستخدمي التقارير المالية الاعتماد على التـــدقيق لضمان اكتشاف حالات الخطأ والمخالفات الهامة.

4- نشرة معايير التدقيق رقم (53) لعام 1988:

تبنت هذه النشرة مدخلاً إيجابياً بدلاً من الطابع الدفاعي الذي كان في النشرات السابقة، حيـــث أوضـــحت هذه النشرة مجموعة من النقاط ينبغي على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند تنفيذ عمليـــة التـــدقيق وأهـــم هذه النقاط ما يلي :

أ- أن يخطط لعملية التدقيق بشكل يمكنه من توفير تأكيد بدرجة معقولة لاكتشاف الأخطـــاء والمخالفـــات الهامة.

ب- أن يمارس درجة ملائمة من الشك المهني لاكتشاف الأخطاء والمخالفات.

ج- أن يقويم مخاطر احتمال وجود أخطاء أو مخالفات قد تؤدي إلى إعداد تقارير مالية مضللة.

د- أن يقويم احتمال وجود تقارير مالية مضللة ومحرفة بمعرفة الإدارة في ضوء أخذه في الحسبان دراسة الأمور التالية:

- عدم اتباع المبادئ المحاسبية المعقولة عموماً.
- عدم الإجابة عن استفسارات المدقق.
- إخفاق الإدارة في وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتوفير التأكيد المعقول على سلامة التقديرات المحاسبية.

هـ - أن يراعى عند تقويمه لمخاطر التدقيق المتعلقة بالتأكيدات المرتبطة بأرصدة الحسابات العوامل التالي:

- مدى قابلية تعرض الأصول للاختلاس.
- مدى كفاءة الأشخاص القائمين على تشغيل البيانات المؤثرة في أرصدة الحسابات ومعالجتها.
- مدى تأثير الحكم الشخصي في تحديد أرصدة الحسابات.
- مدى تأثير عوامل المخاطر المساعدة في تقويم مخاطر التدقيق على مستوى التقارير المالية على أرصدة الحسابات.
- مقدار العناصر المكونة لأرصدة الحسابات وحجمها ومفرداتها.

وبالرغم من أن هذه النشرة قد وسعت من نطاق مسؤولية المدقق بخصوص اكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة، إلا أنها لم تعط تفسيراً واضحاً للمعنى المقصود بالتأكيد المعقول، والدرجة الملائمة من الشك، وكذلك لم توفر إرشاداً عن الأهمية النسبية للعوامل التي ينبغي على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار عند تقويم مخاطر حدوث التحريفات أو عن كيفية استخدامها.

ونتيجة لذلك يمكن القول إن هذه النشرة غير فعالة وخير دليل على ذلك تزايد موجة التقاضي ضد المدققين واستمرار وجود فجوة التوقعات بخصوص مسؤولية المدقق عن اكتشاف الخطأ والغش، والتي

ترتب عليها أن مكاتب التدقيق الستة الكبرى، قد تحملت في عام /1991/ مبلغ /447/ مليون دولار في صورة تكاليف مباشرة للدفاع عن القضايا وتسويتها، وبالتالي لا يمكن الاعتماد على النشرة كأداة فعالة لتحديد مسؤولية المدقق.

د ـ نشرة معايير التدقيق رقم (82) لعام 1997:

تضمن هذا المعيار ولأول مرة كلمة غش (fraud) على عكس المعايير السابقة والتي استخدم فيها مصطلح مخالفات، وقد ميز المعيار بين نوعين من الغش هما:

- إعداد التقرير المالي الاحتيالي.
- سوء استخدام الأصول.

كما تضمن هذا المعيار مجموعة من الإرشادات من أجل زيادة الاهتمام بعمليات الغش من قبل المدققين في أثناء قيامهم بعملية التدقيق، وليس فقط عند التخطيط لها. وأوضح المعيار مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش ولكنه لم يوسع من هذه المسؤولية، التي لا تزال في إطار مفاهيم رئيسية للضمانات المادية المعقولة.

كما تضمن المعيار قائمة بالعوامل التي ينبغي على المدقق أن يأخذها بالحسبان عند تقويم مخاطر الغش وصنفها ضمن ثلاث مجموعات تتعلق بـ :

- خصائص الإدارة.
- الخصائص التشغيلية والاستقرار المالي.
- ظروف الصناعة.

وندرج في الجدول التالي هذه المجموعات وأمثلة خاصة طبقاً للمعيار رقم (82).

المجموعات الثلاثة لعوامل المخاطر المرتبطة بالتقرير المالي المضلل وأمثلة خاصة طبقاً لإيضاح معايير التدقيق رقم (82).

المجموعة الأولى خصائص الإدارة وأثرها في بيئة الرقابة تتعلق تلك العوامل بقدرات الإدارة والضغوط والنمط والاتجاه المرتبط بالرقابة الداخلية وعملية التقرير المالي	المجموعة الثانية ظروف الصناعة تتعلق تلك العوامل بالبيئة الاقتصادية والبيئة التنظيمية التي تعمل فيها المنشأة	المجموعة الثالثة خصائص التشغيل والاستقرار المالي تتعلق تلك العوامل بطبيعة وتعقيد المنشأة وعملياتها وحالتها المالية وربحيتها.
أمثلة على عوامل المخاطر * وجود حافز للإدارة للتورط في التقرير المالي المضلل على سبيل المثال وجود اهتمام مبالغ فيه عن طريق الإدارة للاحتفاظ بسعر أسهم الشركة أو اتجاه أرباحها أو زيادتها من خلال استخدام ممارسات محاسبية استفزازية عادة. * وجود فشل للإدارة في عرض وتوصيل اتجاه ملائم بخصوص الرقابة الداخلية وعملية التقرير المالي على سبيل المثال السيطرة على الإدارة من قبل شخص واحد أو مجموعة صغيرة بدون وجود أنظمة رقابة داخلية معوضة. * وجود معدل دوران مرتفع للإدارة العليا أو للمستشارين أو لمجلس الإدارة.	أمثلة على عوامل المخاطر * وجود متطلبات محاسبية وقانونية وتنظيمية يمكن أن تضعف من الاستقرار المالي وربحية المنشأة. * هبوط الصناعة مع فشل متزايد للمشروع وهبوط جوهري في طلب المستهلك. * تغيرات سريعة في الصناعة على سبيل المثال القابلية للتدهور المرتفعة بسبب التغير السريع في التكنولوجيا أو التقادم السريع للمنتج.	أمثلة على عوامل المخاطر * ضغط جوهري للحصول على راس مال إضافي ضروري للبقاء في وضع المنافسة في ضوء المركز المالي للمنشأة. * عمليات جوهرية غير عادية ومعقدة بدرجة مرتفعة لاسيما تلك التي تحدث بقرب نهاية السنة والتي من شأنها فرض الأسئلة الصعبة الخاصة بالجوهر قبل الشكل. * هيكل تنظيمي صعب صريح يتضمن عدداً كبيراً من الكيانات القانونية الكثيرة غير العادية أو خطوط السلطة الإدارية أو الاتفاقيات التعاقدية بدون أهداف واضحة للعمل.

إلا أن المعيار لم يحدد الأهمية النسبية لهذه العوامل، وترك ذلك للمدقق وبحسب تقديره المهني. ويؤكد بعض الباحثين أن بعض حالات فشل التدقيق، تعود إلى عدم إلمام المدققين بالإرشادات التحذيرية لمخاطر حدوث الغش، ولذلك فإنهم في حاجة إلى إلمام وتطبيق أفضل لتلك الإرشادات والشك المهني، بهدف تفادي تلك الحالات. ولا شك في أن المعيار لا يلبي طموحات مجتمع الأعمال، فيما يتعلق بمسؤولية المدقق بخصوص اكتشاف الأخطاء والغش، لأنه لم يؤد إلى توسيع مسؤوليات المدقق حول اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش المادية، وإنما قدم مجموعة من الإرشادات للمدققين من أجل زيادة الاهتمام بعمليات الغش في أثناء قيامهم بعملية التدقيق، بهدف تحسين قدرتهم على تنفيذ مسؤولياتهم.

6 ـ نشرة معايير التدقيق رقم (99) لعام 2002:

تهدف هذه النشرة إلى تحديد المعايير وتوفير الإرشادات للمدققين للوفاء بمسوؤلياتهم المرتبطة بالغش عند أداء مهمة تدقيق القوائم المالية طبقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً. ولا تحمل هذه النشرة المدقق مسؤولية أكبر بخصوص اكتشاف التلاعب والغش، وإنما فقط توجه المدقق في حالة اكتشافه أو الشك في وجود تلاعب وغش والتقرير عنه، أي أنه لا يغير أيا من مسؤوليات المدقق، بل يضيف بعض المفاهيم والمتطلبات والاحتياجات والإرشادات الجديدة للمدقق التي تتناسب مع ما هو جديد في هذا الموضوع. ونبين فيما يلي أهم النقاط الواردة بهذه النشرة :

اهتم المعيار بوصف التلاعب والغش وخصائصه وعلاقته بالتقارير المالية تحت التدقيق.

- أوضح طبيعة الاتصال بين المدقق وإدارة المنشأة قيد التدقيق وأسلوبه.
- بين أهمية ممارسة الشك المهني عند التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق.
- أوضح كيفية الحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على أخطار الإبلاغ غير الصحيح في التقارير المالية بقصد التلاعب والغش.
- بين أهمية التواصل بين فرق التدقيق حول أخطار الإبلاغ غير الصحيح في التقارير المالية بقصد التلاعب والغش.
- عرض الإجراءات الواجب القيام بها من قبل المدقق في حالة اكتشافه بعض التلاعب والغش.

- اهتم بالتعرف على مواقع الخطورة والتي يمكن أن تكون نتيجة الإبلاغ غير الصحيح في التقارير المالية بقصد التلاعب والغش.

- أوضح كيفية تقويم الأخطاء من قبل المدقق بعد الأخذ بعين الاعتبار تقويمه وفحصه لأنظمة الرقابة الداخلية.

- أوضح المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتقويم القرائن والأدلة التي من شأنها أن تؤكد رأي المدقق.

4-1- دوافع تحميل المدقق مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش وأهمية الوفاء بهذه المسؤولية:

من المعروف أن المفهوم الذي يفسر مسؤولية المدقق هو مفهوم الوظيفة الاجتماعية أو الدور الاجتماعي حيث إن أبعاد هذا الدور هي التي تحدد مجال عمل المدقق والتبعات والمسؤولية المترتبة عليه ليس تجاه المساهمين فقط بل تجاه الأطراف الأخرى التي لها جميعها مصالح متباينة في المعلومات المالية التي يقدمها المشروع ويقرر عنها مدقق الحسابات وتوجد دوافع متعددة لدى الجهات المستفيدة من التقارير المالية بخصوص تحميل المدقق مسؤولية أكبر عن اكتشاف الأخطاء والغش ومن هذه الدوافع ما يلي:

1. إنه بتحميل المدقق مسؤولية أكبر عن اكتشاف الأخطاء والغش يمكن للجهات المستفيدة الرجوع إليه ومطالبته بالتعويض عما يصيبهم من أضرار في حالة فشله في اكتشاف الأخطاء والغش.
2. إن تحميل المدقق لهذه المسؤولية يزيد من إمكانية الاعتماد والوثوق بالتقارير المالية وذلك من قبل الجهات المستفيدة من التقارير المالية للشركات المدققه.
3. إن قيام مدقق الحسابات بتخطيط التدقيق وتنفيذه بما يمكنه من التأكيد بشأن خلو التقارير المالية من التحريفات الجوهرية، بسبب الأخطاء والغش، يضفي الثقة من جانب الجهات المستفيدة في إفصاح الشركات المؤثرة في السوق.
4. إن وفاء مدقق الحسابات بهذه المسؤولية يزيد من ثقة المهتمين في إدارة الشركات في أنها تفي بمسؤولياتها عن إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية.

علاوة على ذلك فإن وفاء المدقق بهذه المسؤولية يعود بالنفع العام على المجتمع بشكل عام وعلى مستخدمي التقارير المالية وكذلك على إدارة الشركات وعلى المدقق نفسه بشكل خاص.

5 ـ 1ـ واجبات المدقق عند وجود دلائل تشير إلى احتمال وجود تضليل في التقارير المالية:

ينبغي على المدقق أن يخطط التدقيق ويؤديه بإتباعه أسلوب الشك المهني مدركاً احتمال وجود ظروف تسبب تحريفات جوهرية في التقارير المالية وإذا وجد المدقق ظروفاً تشير إلى احتمال وجود تضليل في التقارير المالية فإنه يجب عليه القيام بدراسة الأثر المتوقع لهذا الاحتمال في التقارير المالية، وإذا توصل المدقق إلى قناعة أنه من الممكن أن يكون لهذا التضليل أثر جوهري في التقارير المالية فيجب عليه أن يقوم بإجراءات إضافية أو أن يعدل من إجراءاته الحالية بما يتناسب مع الوضع الجديد.

وينص المعيار الدولي رقم (240) على أن نطاق الإجراءات المعدلة أو الإضافية يعتمد على حكم المدقق بالنسبة إلى:

أ- نوع الغش أو الخطأ المؤثر.

ب- احتمال حدوث الغش أو الخطأ

ج- احتمال وجود تأثير أساسي لنوع معين من الغش أو الخطأ في التقارير المالية.

وما لم تشر الظروف بشكل واضح إلى العكس فإن المدقق لا يستطيع الافتراض بأن حالة الغش أو الخطأ قد حدثت بصورة منعزلة، وعند الضرورة فإن على المدقق تعديل طبيعة الإجراءات الأساسية وتوقيتها ونطاقها.

وبعد تنفيذ الإجراءات الإضافية سيصبح المدقق قادراً على تبديد شكوكه في وجود الغش أو الخطأ أو إثباته، وهنا وفي حال إثبات الغش أو الخطأ من قبل المدقق ينبغي عليه مناقشة الوضع مع الإدارة والنظر فيما إذا كان الموضوع قد انعكس بشكل مناسب أو تم تصحيحه في التقارير المالية. بالإضافة إلى ذلك ينبغي على المدقق أن يأخذ في الحسبان أثر الغش والأخطاء الهامة على الجوانب الأخرى للمدقق وخاصة مصداقية المعلومات المقدمة من الإدارة وفي هذا الخصوص ينبغي على المدقق إعادة النظر في تقديرات المخاطر، وصحة المعلومات المقدمة من الإدارة في حالة كون الغش والخطأ لا يمكن اكتشافهما عن طريق الرقابة الداخلية أو أنها غير واردة في إقرارات الإدارة.

حيث إنه ينبغي على المدقق أن يحصل على إقرار مكتوب من الإدارة بأنها :

أ- تقر بمسؤولياتها عن تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها لمنع الاحتيال واكتشافه.

ب- أفصحت للمدقق بنتائج تقديراتها عن المخاطر التي تجعل التقارير المالية مشوهة جوهرياً نتيجة الاحتيال.

جـ- أفصحت للمدقق عن معرفتها بوجود احتيال، أو شك في وجود احتيال قد يؤثر على الشركة ويتضمن :

- الإدارة.
- العاملين الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية.
- وغير ذلك من الاحتيال الذي له تأثير جوهري إذ على المدقق توصيل ذلك إلى المعنيين بأسرع ما يمكن.
- أفصحت للمدقق عن معرفتها بأية مزاعم احتيال أو اشتباه باحتيال يؤثر في التقارير المالية تم توصيله من العاملين أو عاملين سابقين أو محللين أو منظمين أو غيرهم.

الإضافة إلى ذلك إذا حدد المدقق الاحتيال أو حصل على معلومات تشير إلى وجوده فإنه يجب عليه اتخاذ الإجراءات المناسبة وأهم هذه الإجراءات :

1 ـ الإبلاغ عن الغش والخطأ:

ويتم الإبلاغ لعدة جهات وهي:

أ- الإدارة:

ينص المعيار الدولي رقم (240) على المدقق إبلاغ الإدارة بالسرعة الممكنة بالنتائج الحقيقية وأن يقوم بإعداد تقرير بذلك موجه لإدارة الشركة للحالات التالية :

أ- وجود شكوك لدى المدقق باحتمال وجود غش حتى لو كان تأثيره المحتمل في التقارير المالية غير أساسي.

ب- وجود الغش أو الخطأ الجسيم فعلاً.

وهنا ينبغي على المدقق أن يحدد بدقة الجهة المسؤولة المناسبة في المنشأة التي سيتم رفع تقريره إليها وبالنسبة للغش فإن على المدقق تقدير احتمال تورط الإدارة العليا في ذلك حيث إنه من المناسب أن يوجه التقرير إلى مستوى إداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة يكون أعلى من المستوى الإداري للأشخاص الذين يعتقد بتوريطهم في الغش ومن الأفضل أن يوجه إلى رئيس لجنة التدقيق في الشركة.

وإذا كانت الإدارة العليا هي المسؤولية عن الغش فإن على المدقق السعي للحصول على استشارة من المستشار القانوني لمكتب المدقق وذلك لمساعدته في تحديد الإجراءات التي يجب اتخاذها في هذه الحالة.

ب - مستخدمي تقرير التدقيق عن التقارير المالية:

إذا انتهى المدقق إلى أن الغش أو الخطأ له تأثير جوهري في التقارير المالية فإنه سيطلب من الإدارة تصحيح ذلك الخطأ أو الغش والإفصاح عنه بوضوح في التقارير المالية وحسب رد فعل الإدارة سيحدد المدقق نوع تقريره حول تدقيقه للتقارير المالية حيث إنه إذا قامت الإدارة بتصحيح الخطأ والغش فإنه يقدم تقريراً نظيفاً، أما إذا لم تقم الإدارة بتصحيح الأثر المادي للخطأ أو الغش فيجب على المدقق إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي في التقارير المالية وخاصة إذا منع المدقق من قبل المنشأة من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لغرض تقويم فيما إذا كان الغش أو الخطأ الذي له تأثير هام في التقارير المالية، قد حدث أو أن حدوثه محتمل بدرجة كبيرة.

وإذا رأي المدقق وبحسب حكمه المهني أنه غير قادر على تحديد كون الغش أو الخطأ قد حدث بسبب القيود المفروضة بموجب الظروف، وليس بسبب ظروف ناتجة عن المنشأة، فعليه أن يراعى أثر ذلك في تقريره النهائي.

وهنا فإن المدقق أمام بديلين فقط إما أن يتحفظ بتقريره أو يمتنع عن إبداء الرأي وهذا يعود إلى ظروف التدقيق وإلى التقدير المهني الشخصي للمدقق وإلى درجة التأثير المادي للخطأ أو الغش.

ج - الجهات الرسمية:

إن قواعد السلوك المهني تمنع المدقق من إفشاء أسرار عميله في أثناء أداء الخدمة المحاسبية إلا إذا كان مطلوباً بموجب القانون (مثلاً تقضي بعض القوانين في بعض الدول إلى ضرورة الإبلاغ عن المخالفات القانونية التي يتم اكتشافها إلى السلطات العامة المختصة).

وعندما يقرر المدقق تبليغ الجهات الرسمية ينبغي أن يراعي ما يلي :

- سواء كانت المعلومات والحقائق ذات الصلة معروفة ومدعمة أم لا إلى الحد الذي يكون بــه النشــر أمراً عملياً، وعندما ينطوي الوضع على حقائق أو آراء مدعمة يجب استعمال التقدير المهني لتحديد نــوع المعلومات التي تنشر إن وجدت.
- ما هو نوع الاتصال المتوقع وخاصة لمن يوجه وبشكل خاص ينبغــي أن يقتنــع المــدقق بالجهــة المناسبة التي يوجه إليها الاتصال وأن تكون مسؤولة عن التصرف بناءً عليه.
- عند قيام المدقق بعملية الاتصال عليه أن يعرف إذا كان يتعرض للمسؤولية القانونية أو لا وما هــي النتائج المترتبة عليه في هذه الحالة فإن المدقق قد يحتاج إلى مشورة قانونية أو مهنية.

2 ــ الانسحاب من عملية التدقيق:

في حال عدم قيام المنشأة بإجراء التعديلات المطلوبة منها من قبل المدقق، والمتعلقــة بالخطــأ والغــش، يمكن للمدقق أن يفكر بالانسحاب من عملية التدقيق، ومن العوامل التي تؤثر في اتخاذ المدقق لمثــل هــذا القرار، تورط الإدارة العليا بالمنشأة والتي قد تؤثر في مصداقية الإقــرارات المقدمــة مــن قبــل الإدارة وعلى استمرارية المدقق في التعاون مع المنشأة وهنا يفضل أن يسعى المدقق للحصول علــى استشــارة قانونية.

ثانياً- مسؤولية المدقق عن تقويم واكتشاف التصرفات غير القانونية:

أ - مفهوم التصرفات غير القانونية:

يقصد بالتصرفات غير القانونية كما جاءت في معيار التدقيق الدولي رقم (250) أعمــال الســهو أو الأعمال الارتكابية التي قامت بها المنشأة تحت التدقيق أما بقصد أو بدون قصــد، والتــي هــي مخالفــة للقوانين والأنظمة السائدة، وتتضمن هذه الأعمال معاملات قامت بها المنشــأة أو باســمها أو لمصــلحتها بواسطة إدارتها أو موظفيها وهذه الأعمال لا تتضمن التصرف السيئ الشخصي (الــذي لا علاقــة لــه بأنشطة المنشأة) من قبل مديري المنشأة أو موظفيها. بينما تعرفها نشرة معايير التدقيق الأمريكيــة رقــم (54) على أنها انتهاك القوانين أو القواعد التنظيمية أو اللوائح الحكومية بخلاف الغش. ومن أمثلــة ذلــك

مخالفة القوانين الضريبية، وقوانين حماية البيئة، وقوانين التأمين الصحي والعلاج، ونظام العاملين.. الخ.

و قسمت النشرة رقم (54) التصرفات غير القانونية من حيث أثرها على القوائم المالية إلى نوعين هما:

1- تصرفات غير قانونية ذات تأثير مباشر في القوائم التالية:

توجد بعض القوانين واللوائح والتعليمات تؤثر بشكل مباشر في أرصدة بعض الحسابات في القوائم المالية، منها على سبيل المثال مخالفة قانون الضريبة وانتهاكه، حيث تؤدي هذه المخالفة إلى التأثير المباشر في مصروف الضريبة وفي الضرائب المستحقة. وغير المدفوعة، وتعترف المهنة ببعض المسؤولية عن اكتشاف مثل هذا النوع من التصرفات غير القانونية، حيث إنه يجب على المدقق أن يخطط عملية التدقيق لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر وهام في القوائم المالية.

2 ــ تصرفات غير قانونية ذات تأثير غير مباشر في القوائم المالية:

هي تلك التصرفات التي ترتبط بمجالات التشغيل بدرجة أكبر من ارتباطها بالنواحي المالية والمحاسبية بشكل مباشر. إلا أن لها تأثيراً غير مباشر في القوائم المالية، فعلى سبيل المثال مخالفة الشركة لقوانين حماية البيئة سيوجد أثره في القوائم المالية فقط في حالة توقيع غرامات أو عقوبات، حيث يسمى هذا بالأثر غير المباشر للتصرفات غير القانونية. ويوجد أمثلة أخرى على سبيل المثال مخالفة قوانين الضمان والأمان الوظيفي وتشير معايير التدقيق بوضوح إلى أن المدقق لا يقدم تأكيداً باكتشاف هذه التصرفات غير القانونية ذات الأثر غير المباشر في القوائم المالية. بوجه عام يفتقد المدقق إلى الخبرة القانونية، ويكون من غير العملي تحميل المدقق مسؤولية اكتشاف هذا النوع من المخالفات.

ب – المتطلبات المهنية المتعلقة بمسؤولية المدقق عن اكتشاف التصرفات غير القانونية:

هناك مجموعة من المتطلبات المهنية ينبغي على المدقق تنفيذها وذلك فيما يتعلق بمسؤوليته عن اكتشاف التصرفات غير القانونية ومن أهمها :

1- إدراك حدود مسؤولية الإدارة عن التصرفات غير القانونية:

ينبغي على المدقق أن يدرك بأن الإدارة تتحمل مسؤولية التأكيد على أن عمليات المنشأة يتم القيام بها وفقاً للقوانين والتعليمات واللوائح وبالتالي فالمسؤولية عن منع وتعقب المخالفات تقع على عاتق الإدارة بالكامل حيث إنه من واجب الإدارة التي تضع وتنفذ السياسات والإجراءات والآليات الملائمة لمساعدتها في أداء مسؤولياتها عن اكتشاف المخالفات وتعقب المخالفات.

2- إدراك حدود مسؤوليته عن التصرفات غير القانونية:

المدقق غير مسؤول ولا يمكن أن يكون مسؤولاً عن منع المخالفات للقوانين والأنظمة، كذلك لا يمكن له أن يخطط وينفذ أعمال التدقيق واضعاً في ذهنه أن يكتشف، أو يمنع، التصرفات غير القانونية وذلك لعدة أسباب أهمها:

- يوجد العديد من القوانين والأنظمة تتعلق أساساً بالجوانب التشغيلية للمنشأة والتي ليس لها تأثير هام في القوائم المالية ولا تدخل في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

- تتأثر فاعلية إجراءات التدقيق بالمحددات الكامنة في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وباستخدام الاختبارات.

- الكثير من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق مقنعة وليست حاسمة.

- قد تتضمن المخالفة تصرفاً مصمماً لإخفائها مثل تواطؤ، أو تزويد أو عدم تسجيل متعمد للعمليات، أو تجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية.

3- ضرورة فهم المدقق للإطار القانوني والنظامي الملائم للمنشأة والقطاع العائدة له:

للحصول على هذا الفهم ينبغي على المدقق أن يدرك بأن بعض القوانين والأنظمة قد يكون لها تأثير جوهري في نشاط المنشأة. أي أن عدم الالتزام ببعض القوانين والأنظمة قد يسبب توقف نشاط المنشأة، أو يجعل استمرارها موضع تساؤل.

ولغرض الحصول على الفهم العام يقوم المدقق بما يلي:

- الاعتماد على معرفته بأعمال المنشأة والقطاع العائدة له.

- الاستفسار عن اهتمام الإدارة بسياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالالتزام بالقوانين والأنظمة.
- الاستفسار من الإدارة عن القوانين والأنظمة التي قد يتوقع أن يكون لها تأثير جوهري في عمليات المنشأة.
- مناقشة الإدارة للسياسات والإجراءات المطبقة لتحديد وتقويم المطالبات القضائية.

4- جمع الأدلة الكافية على التزام الشركة بالقوانين والأنظمة:

ينبغي على المدقق وهو في سياق عمله، أن يجمع الأدلة الكافية والملائمة عن التزام الشركة بالقوانين والأنظمة النافذة والتي لها تأثير هام في تقدير الأهمية النسبية للقيم والإفصاح في القوائم المالية، كما ينبغي عليه أن يدرك ويفهم هذه القوانين والأنظمة والتعليمات بهدف مراعاتها عند تدقيق التأكيدات المتعلقة بتحديد القيم الواجب تسجيلها والقدر الكافي من الإفصاح ومن أهم الإجراءات التي يقوم بها في سبيل ذلك ما يلي:

آ- الاستفسار من الإدارة بشأن مدى التزام الشركة بهذه القوانين والأنظمة والتعليمات.

ب- فحص المراسلات الجارية مع السلطات الحكومية صاحبة الحق بالإشراف والرقابة.

ج- طلب خطابات تمثيل من الإدارة، بأنها قد أمدته بكافة صور عدم الالتزام فعلاً أو احتمالاً بالقوانين والأنظمة والتعليمات، التي ينبغي مراعاتها عند إعداد القوائم المالية.

5 - جمع الأدلة الكافية والملائمة على التصرفات غير القانونية:

من المعروف أن المدقق يؤدي عملية التدقيق ليس بهدف اكتشاف التصرفات غير القانونية. وهذه معناه ما لم يوجد دليل على العكس، فمن حق المدقق أن يفترض أن الشركة ملتزمة بتطبيق القوانين والتعليمات والأنظمة. ولكن بالمقابل ينبغي عليه أن يدرك أن الإجراءات التي يقوم بها، لأهداف جمع الأدلة التي يبيى عليها رأيه حول عدالة القوائم المالية، قد تقوده إلى اكتشاف نواحي عدم التزام، محتملة، بالقوانين والتعليمات والأنظمة النافذة. حيث إنه توجد مجموعة من الظروف والمعلومات التي قد تشير إلى وجود تصرفات غير قانونية منها على سبيل المثال:

- خضوع الشركة لعملية تفتيش وتقص من جانب الجهات الحكومية، وجهات الرقابة الرسمية.

- شراء سلع، أو أصول، بأسعار بعيدة عن أسعار السوق.

- سداد عمولة مبيعات، أو أتعاب للوكلاء، كبيرة بالمقارنة مع ما تدفعه الشركة في الأحوال العادية، أو ما تدفعه الشركات المماثلة في نفس القطاع التي تعمل به الشركة.

- سداد مبالغ لمستشارين، أو أطراف ذوي علاقة، أو موظفين حكوميين، وذلك مقابل خدمات أو قروض غير محددة.

- سداد مبالغ بدون مستندات مؤيدة لعملية التسديد.

- وجود معاملات مسجلة دفترياً غير معتمدة من صاحب الصلاحية.

- تغيير مفاجئ لمصادر تأمين المواد والسلع.

- وجود تقارير صادرة من الجهات الرسمية تدل على عدم التزام الشركة ببعض القوانين.... الخ.

وإذا وجد المدقق مثل هذه الظروف الواردة أعلاه، فعليه أن يقوم بمجموعة من الإجراءات تمكنه من جمع الأدلة الكافية والملائمة حتى يتمكن من إثبات هذه التصرفات غير القانونية. ومن أهم هذه الإجراءات:

- الحصول على معلومات عن طبيعة التصرف غير القانوني، والظروف التي أدت إلى وقوعه، وتحديد آثاره في القوائم المالية وتقويمها.

- ينبغي على المدقق وعند تحديد أثر التصرفات غير القانونية، أن يراعى ما يلي:

1. الآثار المالية المحتملة للتصرف، مثل، فقدان أصول الشركة، التهديد بفقدان الأصول، التهديد بإيقاف نشاط الشركة، مواجهة الشركة لدعاوى قضائية، فرض غرامات على الشركة... الخ.
2. هل من الضروري الإفصاح عن هذه الآثار المالية للتصرفات غير القانونية.
3. هل النتائج المالية المحتملة خطيرة ومهمة، بما يخل بصدق القوائم المالية وعدالتها.

- توثيق التصرفات غير القانونية ومناقشتها مع الإدارة العليا.

- استشارة محامي الشركة، أو استشارة المستشار القانوني لمكتب التدقيق.

6- الإجراءات الأخرى المتبعة في حالة اكتشاف تصرفات غير قانونية:

علاوة على الإجراءات الواردة في النقطة السابقة ينبغي على المدقق تحديد مدى تأثير التصرفات غير القانونية للشركة في مجالات التدقيق الأخرى، مثل صدق القوائم المالية، تقديرات معدلات خطر التدقيق، مدى صدق خطابات التمثيل المقدمة من قبل الإدارة، ومدى فعالية سياسات وضوابط الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتصرفات غير القانونية إلى جانب ذلك ينبغي عليه تحديد أثرها في تقرير التدقيق الذي سيقدمه في نهاية العمل الميداني. وفي هذا الصدد، يجب على المدقق الإبلاغ عن المخالفة إلى عدة جهات وهذا يتوقف على مدى استجابة الإدارة لمدقق الحسابات وهذه الجهات هي :

آ- الإدارة

على المدقق القيام بأسرع ما يمكن بإبلاغ مجلس الإدارة ولجنة التدقيق في المنشأة أو الحصول على دليل يثبت علم هؤلاء بطريقة مناسبة فيما يتعلق بالمخالفة التي علم بها المدقق. وإذا اكتشف المدقق أن هذه الجهات على علم بهذه التصرفات غير القانونية فيجب عليه أن يحصل على خطاب رسمي من الإدارة بذلك.

وإذا تبين للمدقق أن التصرفات غير القانونية متعمدة، فعليه أن يصر على الإبلاغ، وعليه أن يسرع في ذلك قدر الإمكان. ويجب أن يكون الإبلاغ لمستوى إداري أعلى من المستوى المرتكب للمخالفة. وإذا كان مجلس الإدارة هو نفسه المرتكب للمخالفة يمكن للمدقق استشارة مستشاره القانوني في التصرف المناسب.

ب - الجهات المستفيدة من تقرير التدقيق:

إذا استنتج المدقق أن التصرفات غير القانونية لها تأثير مهم في عدالة القوائم المالية ولم ينعكس بشكل ملائم على تلك القوائم فعليه أن يعطي رأياً متحفظاً أو رأيا سلبياً.

وفي حال رفض الإدارة أو منعها المدقق من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لغرض تقويم ما إذا كانت المخالفة لها تأثير هام في القوائم المالية فهنا يجب على المدقق أن يعطي رأياً متحفظاً أو يقدم تقريراً بعدم إبداء الرأي على القوائم المالية مستنداً إلى التحديدات على نطاق التدقيق. وفي حالة عدم

استطاعة المدقق التأكد من كون المخالفة قد حدثت بسبب التحديدات المفروضة بموجب الظروف، وليس من قبل إدارة المنشأة فعليه دراسة تأثير مثل هذه الحالات في تقريره.

ج – السلطات الحكومية والرسمية:

إن واجب المدقق المحافظة على السرية. ومع ذلك فإن هناك حالات معينة يتم فيها تجاوز واجب السرية بموجب قانون أو تشريع. وفي مثل هذه الظروف قد يحتاج المدقق إلى السعي للحصول على استشارة قانونية أخذاً بالاعتبار مسؤوليته تجاه المصلحة العامة.

وإذا لم تقم المنشأة باتخاذ الإجراءات المطلوبة من المدقق والتي تعد ضرورية في مثل تلك الظروف، يمكن له أن يقرر الانسحاب من مهمة التدقيق والعوامل التي تؤثر في قرار المدقق هي:

1. إذا لم تتخذ إدارة المنشأة ما هو مطلوب لإزالة المخالفة القانونية.
2. التورط الضمني للإدارات العليا في المنشأة والتي قد تؤثر في مصداقية الإقرارات المقدمة من الإدارة، وتأثيرات علاقة المدقق المستمرة مع المنشأة.

وللوصول إلى هذا القرار يفضل أن يسعى المدقق للحصول على استشارة قانونية من المستشار القانوني لمكتب التدقيق. ويجب عليه أن يوضح أسباب الانسحاب من المهمة كتابة إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة.

ثالثاً- مسؤولية المدقق عن تقويم فرض الاستمرارية:

آ- مفهوم فرض الاستمرارية ومسؤولية الإدارة:

يعدّ فرض الاستمرارية أحد الفروض المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية، ما لم توجد معلومات تشير إلى عكس ذلك، وبموجبه ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة بمزاولة نشاطها في المستقبل المنظور دون أن يكون لديها هدف أو حاجة للتصفية أو التوقف، وتبعاً لذلك تسجل قيم الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق موجوداتها والوفاء بالتزاماتها من خلال نشاطها العادي. وإذا لم يكن هنالك ما يسوغ هذا الفرض فقد لا تستطيع المنشأة تحقيق موجوداتها بالقيم الواردة بدفاترها، كما قد يحدث تغيير في قيم استحقاق الالتزامات وتواريخها، وبالتالي فإنه قد تنشأ

الحاجة إلى تعديل رقم كل من الموجودات والالتزامات في القوائم المالية للمنشأة ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) ضرورة قيام الإدارة عند إعداد التقارير المالية بإجراء تقويم لقدرة المنشأة على الاستمرار، ويجب إعداد التقارير المالية على أساس استمرارية المنشأة ما لم تكن الإدارة تنوي تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو لا يوجد أمامها بديل حقيقي سوى القيام بذلك، وعندما تكون المنشأة على علم – عند قيامهم بالتقويم– بوجود شكوك مادية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكاً كبيراً فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار فإنه ينبغي الإفصاح عن هذه الشكوك، وعندما لا يتم إعداد التقارير المالية على أساس استمرارية المنشأة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مع الأساس الذي تم بناءً عليه إعداد التقارير المالية وأسباب عدم اعتبار المنشأة منشأة مستمرة.

حيث يشمل تقويم الإدارة لفرض استمرارية المنشأة إجراء حكم في نقطة زمنية معينة بشأن النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف التي هي بطبيعتها غير مؤكدة حيث يوجد في الواقع العملي مجموعة كبيرة من الأحداث أو الظروف التي قد تثير منفردة أو مجتمعة شكاً كبيراً حول فرض استمرارية المنشأة. ومن أمثلة ذلك ما يلي :

آ– أحداث أو ظروف مالية:

- وجود صافي التزام أو صافي التزامات جارية.
- وجود قروض طويلة الأجل يقترب استحقاقها بدون احتمال لتجديدها أو سدادها.
- الاعتماد الزائد على القروض قصيرة الأجل واستخدامها لتمويل الموجودات الثابتة.
- تدفقات نقدية سالبة.
- نسب مالية عكسية.
- خسائر تشغيل كبيرة.
- عدم توزيع أرباح لفترات طويلة.
- عدم القدرة على تسديد الدائنين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج معين أو استثمارات أخرى... الخ.

ب – أحداث أو ظروف تشغيلية:

- ترك مديرين رئيسين العمل في المنشأة من دون تعيين بدلٍ عنهم.
- فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص.
- متاعب عمالية أو نقص في الإعدادت الهامة.

ج – أحداث أو ظروف أخرى:

- عدم الامتثال لمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- إجراءات قانونية أو تنظيمية معلقة ضد المنشأة والتي إذا نجحت سينجم عنها نتائج غير مرضية.
- تغيرات في التشريعات أو السياسة الحكومية يتوقع أن تؤثر بشكل سلبي على المنشأة.

هذه الظروف ليست شاملة، كما أن وجود عنصر واحد أو أكثر لا يُعد دليلاً كافياً على وجود شك عادي حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

2 – مسؤولية المدقق:

مسؤولية المدقق بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط، كانت وما زالت موضع الكثير من النقاش والجدل في الأوساط المهنية، ومستخدمي التقارير المالية حيث بدأ الاهتمام بتلك المسؤولية في عام 1962 بإصدار النشرة رقم (90) بواسطة هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC والتي أوضحت أنه من الأفضل للمدقق أن يصدر تقريراً متحفظاً في حالة وجود عدم تأكد بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط. وقبل عام 1962 كان الأمر متروكاً للمدقق لكي يقرر التحفظ في التقرير أو لا. وفي عام 1974 أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير التدقيق رقم (2) التي أكدت على ضرورة اهتمام المدقق بقدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط، وفي حالة وجود عدم تأكد يتعلق بذلك، فإنه ينبغي عليه التحفظ بالتقرير أو الامتناع عن إبداء الرأي وفي عام 1986 تم إصدار معيار التدقيق الدولي رقم(23) والمتعلق بالاستمرار بواسطة لجنة ممارسة التدقيق الدولية الذي ترتب عليه زيادة مسؤوليات المدقق بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط وعدل هذا المعيار عام 2001 بالمعيار الدولي رقم (570).

وفقاً لهذا المعيار، فإنه ينبغي على المدقق عند تخطيط التدقيق وتنفيذه، أن يكون حذراً لاحتمال الشك في فرض الاستمرار الذي أعدت على أساسه القوائم المالية للمنشأة. وعندما يثار هذا الاحتمال، فإنه ينبغي على المدقق أن يجمع الأدلة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي هذا الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب. بالإضافة إلى ذلك ينبغي عليه تصميم إجراءات لجمع الأدلة تساعده على تكوين رأيه في التقارير المالية للمنشأة، وفي حال إثارة الشك في فرض الاستمرار، فإن هذه الإجراءات تصبح ذات أهمية كبيرة، أو قد يتطلب الأمر القيام بإجراءات إضافية، أو تحديثاً لمعلومات سبق الحصول عليها.

والإجراءات المناسبة المتعلقة بهذا الموضوع هي:

- تحليل التدفقات النقدية والأرباح، والتوقعات الأخرى ومناقشتها، مع الإدارة.
- مناقشة آخر تقارير مالية مرحلية متوفرة وتحليلها.
- تدقيق شروط سندات الدين واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا كان تم انتهاك أي منها.
- قراءة محاضر اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة لإثارات تدل على الصعوبات في التمويل.
- الاستفسار من محامي المنشأة بشأن وجود مقاضاة ومطالبات ومدى معقولية تقويم الإدارة لنتائجها وتقويم مدى دلالاتها المالية الضمنية.
- تأكيد وجود وقانونية وإمكانية تطبيق الترتيبات مع الأطراف الأخرى لتوفير الدعم المالي أو المحافظة عليه، وتقويم المقدرة المالية لهذه الأطراف على توفير أموال إضافية.
- النظر في خطط المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.
- تدقيق الأحداث بعد نهاية الفترة لتحديد أي منها يخفف أو خلافاً لذلك يؤثر في قدرة المنشأة على الاستمرار.

1 ـ استنتاجات المدقق:

بعد قيام المدقق بالإجراءات الإضافية التي يراها ضرورية، وحصوله على أدلة التدقيق المناسبة، وأخذه بالاعتبار أثر خطط الإدارة وغيرها من العوامل المخففة، يجب عليه أن يحدد وحسب تقديره إذا كان

هناك عدم تأكد مادي يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير لوحدها أو بمجملها شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار. حيث يكون هناك عدم تأكد مادي عندما يكون الأثر المحتمل له _حسب رأي المدقق _ من الكبر بحيث يكون الإفصاح الواضح عن طبيعة عدم التأكد ومضامينه ضرورياً حتى لا يكون عرض البيانات مضللاً.

إذا كان استخدام فرض استمرارية المنشأة مناسباً ولكن يوجد عدم تأكد مادي فإنه يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت البيانات المالية:

آ ـ تصف بشكل مناسب الأحداث أو الظروف الرئيسة في حدوث شك مادي حول قدرة المنشأة على الاستمرار في العمل وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف.

ب ـ تبين بوضوح وجود شك مادي فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار، وأنها تبعاً لذلك قد لا تكون قادرة على تحقيق موجوداتها والوفاء بالتزاماتها في أثناء ممارسة نشاطها بشكل عادي.

فإذا قامت المنشأة بإجراء الإفصاح المناسب في البيانات المالية فإنه يمكن للمدقق إصدار تقرير نظيف ولكن يجب عليه تعديل تقرير التدقيق بإضافة فقرة إيضاحية تبين وجود عدم تأكد مادي فيما يتعلق بالحدث أو الظرف الذي قد يثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار ويمكن أن تكون هذه الفقرة الإيضاحية على النحو التالي:

وبدون تحفظ في رأينا نلفت الانتباه إلى الإيضاح (A) في البيانات المالية الذي يبين أن المنشأة تحملت صافي خسارة مقدارها س خلال السنة المنتهية في 2011/12/31 وفي ذلك التاريخ زادت التزاماتها المتداولة عن إجمالي موجوداتها بمقدار س وهذه الظروف إلى جانب الأمور الأخرى المبينة في الإيضاح (A) تدل على وجود عدم تأكد مادي قد يثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

وهنا ينبغي القول إنه من المناسب عدم إبداء الرأي في البيانات المالية بدلاً من إضافة فقرة إيضاحية في تقرير التدقيق إذا كان المدقق في وضع توجد فيه حالات متعددة تتضمن عدداً من الشكوك المادية والهامة بالنسبة إلى البيانات المالية.

وإذا لم يتوفر الإفصاح المناسب في البيانات المالية فإنه يجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو معارض حسبما هو مناسب، ويجب أن يشمل التقرير إشارة محددة إلى حقيقة وجود عدم تأكد مادي قد يثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

رابعاً – مسؤولية منشأة التدقيق عن التابعين لها:

إن تحديد مسؤولية المدققين ومساعديهم لا تتم بصورة مباشرة إذ إن المسؤول مباشرة عن الأخطاء هو منشأة التدقيق التابعون لها، على أساس أن المنشأة تضمن الأضرار التي يسببها موظفوها، ولهذه المنشأة الحق في العودة على هؤلاء الموظفين وتحميلهم جزءاً من المسؤولية بحسب مخالفتهم لتعليماتها أو عدم إعلام المنشأة بالوقائع التي يضعون أيديهم عليها، ولا شك في أن ثمة شروطاً لانعقاد مسؤولية منشأة التدقيق عن أعمال تابعيها هي:

أ- وجود علاقة بين الموظف والمنشأة.

ب- اقتراف الموظف الخطأ سبب ضرراً لأحد الأطراف أو للمجتمع.

ج- وجود علاقة بين الوظيفة والفعل الضار.

وتتوافر علاقة التبعية بين الموظف والمنشأ ة إذا كان لها حق إصدار الأوامر لموظفيها من مدققين ومساعدين وأن يعمل هؤلاء لحساب المنشأة وليس لحسابهم الشخصي.

ولكي تسأل المنشأة عن أعمال المدققين أو الموظفين التابعين لها يجب أن يكون الخطأ الذي ارتكبه هؤلاء الموظفون قد تم حال تأدية الوظيفة أو بمناسبتها ولكن مسؤولية المنشأة، لا تعفي الموظف المسؤول عن الخطأ من المسؤولية، إلا إذا كان ارتكابه للخطأ بسبب اتباع تعليمات المنشأة التابع لها. أما إذا كانت التعليمات لا تقيد عمل المدقق ولم يهتم هذا بإعلام رؤوسائه وأخذ تعليماتهم فإنه خاضع للملاحقة من قبل المنشأة.

أما في حال الشركات المهنية، فإن الشريك مسؤول عن العملية التي قام بالإشراف عليها وتوقيع العقد الخاص بها، دون غيره من الشركاء.

خامساً – مسؤولية الإدارة:

من المعروف أن مسؤولية إعداد القوائم المالية، وتصميم نظم الرقابة الداخلية وما تضمنه من حماية لأصول المشروع ورفع لكفاءة أدائه، يقع على عاتق إدارة المشروع. إلا أن المركز المهني المرموق والإمكانية المادية لمدققي الحسابات، جعل معظم قضايا المسؤولية تقام ضدهم. إلا أن قانون Sarbanes- oxley طلب من مدققي الشركات المساهمة العامة المسجلة في البورصة التقرير عن الإفصاح العادل للقوائم المالية، بالإضافة إلى فعالية الرقابة الداخلية. على أن يكون واضحاً أن مسؤولية تبني سياسات محاسبية راسخة، والمحافظة على رقابة داخلية كافية تقع أساساً على إدارة المشروع تحت التدقيق قبل المدقق. وقد درجت الشركات الأمريكية بعد صدور قانون Sarbanes-oxley عام 2004 على إعداد بيان حول مسؤوليات الإدارة وعلاقتها مع منشأة التدقيق، فقد أعدت إدارة شركة بوينغ تقريراً سنوياً عام 2003 تضمن ما يلي:

إن القوائم المالية الموحدة لشركة بوينغ وشركاتها التابعة قد أعدت من قبل إدارة الشركة وهي مسؤولة عن نزاهتها وموضوعيتها. وقد أعدت هذه القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً وتتضمن أرقاماً تعتمد على أحسن تقديرات الإدارة وأحكامها. وإن كافة المعلومات المالية أينما وردت في هذا التقرير تتفق مع القوائم المالية.

وقد وضعت الإدارة نظاماً للرقابة الداخلية مصمماً لتقديم ضمان معقول بأن الغش والخطأ ذو الأهمية بالنسبة للقوائم المالية قد تم منعه أو تمت الحماية منه في الوقت المناسب. وبالإضافة إلى ذلك فقد وضعت الإدارة نظاماً للإفصاح يضمن الرقابة على المعلومات المفصح عنها قد جمعت وتم التقرير عنها بشكل دقيق وفي الوقت المناسب. وإن نظام الرقابة الداخلية ونظام الرقابة على الإفصاح يتضمن بيانات واضحة ومصممه بشكل واسع عن سياسات المشروع وممارساته التي صممت بما يضمن التزام كافة العاملين بمعايير أخلاقية عالية خلال تسييرهم لأموال المشروع. إن الرقابة على الإفصاح والرقابة الداخلية متضمنة بترتيبات المنظمة ما يقدم تفويضاً ملائماً بالصلاحيات وتقسيماً للمسؤوليات وببرنامج للتدقيق الداخلي مع متابعة إدارية.

وإن القوائم المالية التي تم تدقيقها من قبل.... حيث كان تدقيقهم بحسب معايير التدقيق المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية وقد أعدوا تقريراً بنتائج تدقيقهم.

وإن لجنة التدقيق في مجلس الإدارة تتألف من مديرين خارجيين، وقد كانت تلتقي دورياً مع المحاسبين القانونيين. وإن الإدارة والمدققين الداخليين يطلعون على المحاسبة، والتدقيق والرقابة المحاسبية الداخلية، والدعاوى القضائية ومشكلات التقارير المحاسبية. وقد كان المحاسبون القانونيون المستقلون والمدققون الداخليون على تماس مطلق مع هذه اللجنة دون الحاجة لموافقة الإدارة.

رئيس مجلس الإدارة	نائب رئيس مجلس الإدارة	نائب رئيس مجلس الإدارة
رئيس الحسابات	رئيس المحاسبة المالية	المراقب المالي

وهكذا نجد أن قانون Sarbanes-oxley : (من مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية عن طريق الطلب من رئيس الحسابات (CEO) ورئيس الحسابات المالية (CFO) للشركات المساهمة العامة بالتوصية بالقوائم المالية الربعية والسنوية المحولة إلى البورصة SEC.

وعند توقيع هذه القوائم المالية يتم بيان أن هذه القوائم المالية والتقارير الربعية تتفق مع قوانين البورصة وتعليماتها. وقد أوقع قانون Sarbanes-ocley عقوبات جنائية على من يوقع مثل هذه التقارير بشكل زائف ومعروف تتضمن هذه العقوبات غرامات مالية وسجناً يصل إلى عشرين عاماً.

أسئلة حول الفصل الخامس

1- ما دوافع الإدارة العليا للتلاعب في القوائم المالية؟

2- ما الفرق بين الخطأ والاحتيال؟

3- ما دور المهنة في الكشف عن الغش والتلاعب والخطأ؟

4- متى تقع المسؤولية الجنائية على المدقق وما هي أركانها؟

5- ما مسؤولية المدقق أو مكتب التدقيق عن التابعين له؟

6- كان المراقب المالي في شركة بردى يحمل إجازة محاسب قانوني وقد اقترحت إدارة الشركة عليه أن يقوم بعمله كموظف في الشركة ويقوم بالإضافة إلى ذلك بتدقيق حساباتها كمدقق خارجي.

والمطلوب هل تنصحه بقبول المهمة ؟ ولماذا ؟.

7- يقوم مدقق الحسابات بتدقيق حسابات الشركة المساهمة منذ عدة سنوات ونظراً لارتياح الإدارة لسلوكه وخبرته ورغبة منها في توفير النفقات عرضت عليه العمل في الشركة كمدير مالي بالإضافة إلى عمله كمدقق للحسابات.

هل تنصحه بالقبول علماً أن الشركة عرضت عليه مرتباً كبيراً.

8- نشر تقرير مدقق الحسابات المتعلق بشركة (إيبلا) المساهمة وقد اقترح المصادقة على القوائم المالية بدون تحفظات سألك أحد المساهمين في الشركة إذا كانت أمواله في مأمن نظراً لعدم وجود تحفظات فما هو رأيك.

9- استأجرت شركة (البتراء) مستودعات جديدة بعقد طويل الأجل وقد سعت الشركة للحصول على قرض بهدف إجراء تحسينات على هذه المستودعات تزيد من كفاءة التخزين وتزيد الأرباح ما أدى إلى موافقة البنك على إقراض الشركة شريطة تقديم قوائم مالية تدقيق من قبل محاسب قانوني وقد قدمت الشركة قوائم مالية في عام 2005 تتضمن المعلومات التالية:

100000 صافي الدخل.

250000 تحسينات رأسمالية

450000 إجمالي الأصول.

وقد تم تنفيذ هذه التحسينات من قبل عمال الشركة كما سددت الشركة تكلفة المواد والتكاليف الأخرى بالكامل. ولا تحتفظ الشركة – للأسف – بسجلات تفصيلية كاملة عن تكلفة هذه التحسينات، ومن الصعب تحديد التكلفة فعلية بدقة لهذه التحسينات.

وفي العام 2006 وبعد أن قبضت من البنك قرضاً بقيمة «200000» أفلست الشركة واتضح أن عملية التحسينات لم تحدث إطلاقاً وأن الأجور والمواد المحملة إليها هي جزء من مصروفات العمليات ولم يقم المدقق بعمل فحص مستقل للعملية – كما أن الشركة رسمت هذه النفقات ولولا ذلك لظهرت الشركة خاسرة في عام 2005 المطلوب:

أ- هل يعفي امتناع المدقق عن إبداء الرأي من المسؤولية؟

ب- هل يعدّ المدقق مسؤولاً إذا قدم تقريراً نظيفاً؟

ج- هل يعد جميع العاملين بمكتب التدقيق مسؤولين عن الإهمال رغم عدم مشاركة بعضهم في مهمة تدقيق حسابات هذه الشركة.

10-تقدم محامي بعض الدائنين بدعوى على مكتب الاستقامة للمدقق مدعياً بما يلي:

آ : عدم التحقق من صحة وشرعية بعض أرصدة العملاء الذين تبين أنهم وهميون.

ب: عدم التحقق من قابلية تحصيل بعض الديون التي أعدم معظمها.

ج : عدم فحص الاستثمارات للتحقق من وجودها إذ تبين أن الشركة كانت قد باعت هذه الاستثمارات ما أدى إلى زيادة النقدية دون إزالة الاستثمارات من الدفاتر.

11- قام مكتب الاستقامة للتدقيق قام بتدقيق حسابات شركة الهدى المساهمة لعدة سنوات وقد زيّف أرقام المخزون على مدار هذه السنوات بقصد مساعدة الشركة في الحصول على التمويل. فإذا علمت أن الشريك في مكتب الاستقامة يعمل أيضاً مديراً في شركة الهدى المساهمة.

المطلوب :- هل تقع مسؤولية على مكتب الاستقامة ما هو نوعها وما هي المخالفة؟.

12-كانت كاتبة الحسابات عن الرواتب قد اعتادت وبانتظام وعلى مدار عدة سنوات على تزوير كشوف الرواتب وقد وصلت جملة الاختلاسات إلى (125000) ولم يتمكن المدقق من كشف هذه الحقيقة

ما دفع الشركة إلى رفع قضية ضد المدقق وقد ادعى المدقق في هذه القضية بأن الغش الذي ارتكبته ما كان يكتشف في سياق الأعمال المعتادة للتدقيق والذي ينفذ ببذل العناية المهنية اللازمة. هل تقع المسؤولية على المدقق ؟

13-كانت إحدى الشركات المساهمة تتبع النظام التالي بالنسبة إلى مبيعاتها في المعارض:

تقوم بتسجيل ما تبيعه من بضاعة في المعارض في دفتر للفواتير مرتباً بالتسلسل على أساس رقمي حيث يعطى العميل الفاتورة كإيصال وتبقى الصورة في الدفتر كمستند لعملية البيع وفي الحالات النادرة التي كان البيع يتم فيها لأجل كانت الفاتورة تطوى وتترك داخل الدفتر وعندما يدفع العميل الثمن تعاد الفاتورة وتفتح وسرعان ما أدرك كاتب الحسابات في المعرض بأنه بإمكانه اختلاس النقدية من المبالغ التي يسددها عملاء المبيعات لأجل عن طريق عدم إعادة فتح الفاتورة المسددة.

لاحظ المدقق ذلك وأخطر الشركة بأن النظام المتبع عرضة لأن يستغل ضد مصالح الشركة وقدم بشأنه عدة توصيات لكنها لم تؤخذ في الحسبان والمطلوب ناقش هذه المسألة مبيناً على من تقع المسؤولية ولماذا ؟.

الفصل السادس

الأهمية النسبية والخطر

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذا الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1 ــ ماهية التقديرات المبدئية لمستويات الأهمية النسبية وخطر التدقيق.

2 ــ ماهية المعلومات المتعلقة بالعميل الخاضع لعملية التدقيق.

3 ــ خطر التدقيق.

4 ــ خطر الأعمال.

الفصل السادس : الأهمية النسبية والخطر

أولاً – تمهيد:

أمضى موظف ثلاثين عاماً في خدمة إحدى الشركات، وحين قارب سن التقاعد عرضت عليه الإدارة دفعة نقدية كبيرة مقابل تنازله عن راتبه التقاعدي، حيث كان هذا الراتب غير كافٍ لتمضية بقية سنين عمره بكرامه، فقبض الدفعة النقدية ليشتري بها أسهماً في إحدى الشركات المساهمة الناشئة التي تدل قوائمها المالية على معدل عال للربح، بالإضافة إلى سندات في أحد البنوك بمعدل عال للفائدة، وقد بنى هذا الموظف قراره على أساس أن الأرباح السنوية والفوائد السنوية التي يتقاضاها لو استمرت الأحوال على ما هي عليه تزيد على ضعف رواتبه التقاعدية السنوية.

ولم يمض وقت طويل حتى أفلست الشركتان ففقد كامل إيراداته المستقبلية تقريباً. ما اضطره إلى البحث عن عمل لدى إحدى المحلات التجارية التي كانت تربطه بصاحبه علاقة صداقة.

ولم يفت هذا الموظف أن يزور مدققي الحسابات في هاتين الشركتين المفلستين، وحين سألهما عن أسباب عدم الإشارة في تقارير التدقيق إلى احتمال الإفلاس، أجاب الأول :

إنني قمت بالتدقيق بالاستناد إلى معايير التدقيق الدولية، التي تعتمد على فحص عينات من العمليات، ومن المحتمل أن العمليات التي كانت مسؤولة عن الفشل تقع خارج العينات التي قمنا بفحصها....

أما الثاني فقال : إن فحصنا يتم في حدود الأهمية النسبية.

فرد الموظف قائلاً: لكن ما حدث كان عظيم الأهمية بالنسبة لي فقد عرضني لمخاطر الجوع والمرض في سنين عمري الأخيرة.

ثانياً – الأهمية النسبية:

تمثل الأهمية النسبية واحداً من أهم مجالات إصدار الأحكام المهنية في التدقيق علاوة على أن كفاءة المدقق في إصدار حكمه المهني عليها ستؤثر في عملية التدقيق ككل، خاصة عمليتي تخطيط أعمال التدقيق وتقويم نتائجه.

أ – مفهوم الأهمية النسبية:

يستمد المدققون مفهوم الأهمية النسبية من المحاسبة، وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأهمية النسبية على النحو التالي:

مقدار أو كمية الحذف أو التحريف للمعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الـذي يمكـن أن يؤدي إلى تغيير قرار المستخدم الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيـه مـن خـلال الحـذف أو التحريف.

بينما عرفتها لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار تهيئة وعرض القوائم المالية بما يلي:

تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصـورة خاطئـة يـؤثر فـي القـرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم العنصـر أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة. وبالتالي فإن الأهمية النسبية تُعـدّ صفة نوعية ابتدائية يجب أن تحتويها المعلومات في حالة كونها مفيدة. ومفهوم الأهمية النسبية لا يتوقـف كلية على الحجم. فمفهوم الأهمية النسبية يشمل أحكاماً نوعية وكمية. فقد يكون العنصر غيـر مهـم مـن الناحية الكمية ولكن طبيعة الموضوع (كما في حالة إحدى العمليات التي توحي بوجود غش) قـد تـدعو المدقق إلى القيام بمزيد من البحث لمعرفة مدى انتشار المشكلة ولتحديد مدى فاعلية الإجراءات الرقابيـة وتبليغ المستويات الإدارية اللازمة بالنتائج. ونظراً للطبيعة المزدوجة للعوامل الكمية والنوعية التي تـؤثر في تحديد مستويات الأهمية النسبية، لذلك فإنه من الصعب وضع قواعد تنفيذيـة عامـة لهـذا المفهـوم. وتقدير مستويات الأهمية النسبية يجب أن يتم في مراحل التخطـيط لعمليـة التـدقيق وتنفيـذها وتقـويم نتائجها.

ب – تقدير الأهمية النسبية والعوامل المؤثرة في هذا التقدير:

يتطلب بيان معايير التدقيق رقم (47) من المدقق أن يقوم بتقدير مبـدئي لمسـتويات الأهميـة النسـبية لأغراض التدقيق. وهذا التقدير المبدئي يشمل تقديرات لما يُعد جوهريـاً بالنسـبة لكـل مجموعـة مـن المجموعات المهمة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل كل على حدة، والقوائم المالية فـي مجموعهـا. وهذا التحديد ضروري للأسباب التالية :

1– إن التحديد المبكر للأهمية النسبية يوفر ما يعرف بحدود الأهميـة النسـبية للأخطـاء والمخالفـات، والتي خارجها لا يكون المدقق باستطاعته قبول تحريف القوائم المالية وتغييرها، وهـذا يسـتخدم كـدليل على أن المدقق مهتم من البداية بالأخطاء الهامة.

2 ـــ وإنه بمجرد تحديد هذه الأهمية النسبية فإن العناصر والقيم غير المهمة تحدد أيضاً، ومن ثم فإن المدقق يكون باستطاعته التركيز على الجوانب المهمة وبالتالي تحسين نوعية التدقيق ورفع كفايته.

3 ـــ مساعدة المدقق في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة. فإذا قرر المدقق استخدام قيمة نقدية منخفضة، يجب أن يجمع عدداً أكبر من الأدلة بالمقارنة مع تحديد قيمة نقدية كبيرة.

أي يجب على المدقق أن يحدد حداً أقصى لقيمة التحريف في القوائم المالية والتي لا تؤثر في قرار المستخدم العادي لهذه القوائم، بالاعتماد على المعلومات المقدمة إليه. وينبغي على المدقق أن يدرك أن الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلقاً، وهذا معناه أن التحريف بمقدار معين يُعد جوهرياً في شركة صغيرة ولا يُعد جوهرياً في شركة كبيرة. فعلى سبيل المثال شركة صافي أصولها تبلغ /10/ مليون وصافي ربحها /1/ مليون فإن تحريفاً في القوائم المالية لهذه الشركة قيمته /100000/ قد لا يُعد مهماً نسبياً، أي غير جوهري في حين أن التحريف نفسه بالمبلغ نفسه يُعد مهماً نسبياً إذا كان صافي أصول شركة أخرى /5000000/ وصافي الربح /500000/. وهنا يطرح السؤال التالي بما أن مفهوم الأهمية النسبية هو مفهوم نسبي، ما هي الأسس الواجب اتباعها لتحديد متى يُعد التحريف جوهرياً ؟ أي مهماً نسبياً. يوجد في الواقع العملي مجموعة من الأسس يمكن للمدقق أن يعتمد عليها لتحديد ما إذا كانت التحريفات جوهرية وهذه الأسس هي:

- صافي الربح قبل الضريبة.
- إجمالي الأصول.
- إجمالي الأصول المتداولة.
- إجمالي حقوق الملكية.

إلى جانب هذه الأسس القيمية توجد أسس نوعية أخرى قد تكون أكثر أهمية للمستخدمين عن غيرها حتى إذا تساوت القيم النقدية منها على سبيل المثال:

- وجود عدم انتظام في اتجاه الأرباح من سنة إلى أخرى.
- موقف الإدارة أو وجهة نظرها تجاه سلامة القوائم المالية وعدالتها.

- رفض الإدارة تعديل بعض القيود المحاسبية نتيجة لما سبق اكتشافه من أخطاء.
- احتمال وجود مدفوعات غير قانونية.
- احتمال حدوث أوجه عدم انتظام.
- وجود شروط في عقد القرض الذي حصلت عليه الشركة من المصرف يتطلب بقاء نسب مالية معينة عند مستوى معين كحد أدنى.

وحتى الآن لم تقدم معايير المحاسبة والتدقيق أية إرشادات رسمية مهنية بشأن القياس الكمي للأهمية النسبية والسبب في ذلك أن المنظمات لا ترغب بذلك خوفاً من احتمال استخدامها من قبل المدققين وتطبيقها حرفياً دون النظر بكافة الاعتبارات التي يمكن أن تؤثر في قرارهم النهائي بشأن الأهمية النسبية. لذا ينبغي على المدقق أن يستخدم حكمه الشخصي، وخبرته المهنية، في إصدار حكمه الكمي المبدئي على الأهمية النسبية. كما يجب عليه أن يعد قائمة أو بياناً بسياسته التي سوف يتبعها في إصدار مثل هذا الحكم.

إلا أنه يوجد بعض الإرشادات تستخدمها بعض منشآت التدقيق الكبرى في الممارسة العملية على سبيل المثال، وهذه الإرشادات تتضمن السياسات التالية:

1- يُعد الأثر الكلي للتحريفات في القوائم المالية الذي يزيد على (10%) عادة أمراً جوهرياً في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. ويُعد الأثر الكلي الذي يقل عن (5%) أمراً غير جوهري في حالة عدم وجود العوامل النوعية. وتتطلب التحريفات الكلية التي تقع بين (5%) و (10%) قدراً أكبر من الحكم المهني لتحديد مدى أهميتها النسبية.

2- يجب قياس التحريفات بين (5%) و (10%) وفقاً لأساس ملائم. ويوجد أكثر من أساس يمكن من خلاله مقارنة التحريفات. ويوصى باتباع ما يلي عند انتقاء الأساس الملائم:

أ- قائمة الدخل: يجب أن يتم قياس التحريفات الكلية في قائمة الدخل في مدى بين (5%) و (10%) من صافي الربح قبل الضريبة. وقد يكون المدى بين (5%) و (10%) غير ملائم في السنة التي يكون فيها الدخل كبيراً أو صغيراً على نحو غير معتاد. وعندما يكون صافي الربح في سنة معينة غير ممثل لما يجب أن يكون عليه الدخل وعلى سبيل المثال يمكن أن يستخدم متوسط دخل فترة ثلاثة سنوات كأساس.

ب- قائمة المركز المالي: يجب أن يقوم الأثر الكلي للتحريفات بقائمة المركز المالي من خلال الأصول المتداولة والخصوم المتداولة، وإجمالي الأصول. وفيما يتعلق بكل من الأصول المتداولة والخصوم المتداولة، يجب أن يكون الدليل في مدى بين (5%) و (10%) ويتم تطبيقه بالشكل نفسه الخاص بقائمة الدخل. أما بالنسبة لإجمالي الأصول، فيجب أن يكون الدليل في مدى بين (3%) و (6%) ويطبق بالشكل نفسه الخاص بقائمة الدخل.

3- يجب تقويم العوامل النوعية بحذر في كافة عمليات التدقيق. وتعد هذه العوامل في عديد من الحالات أكثر أهمية من الأدلة التي تطبق على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. ويجب أن يتم تقويم الهدف من استخدام القوائم المالية وطبيعة المعلومات في هذه القوائم بما في ذلك الملاحظات في الهوامش بعناية.

ج - تخصيص التقدير الأولي عن الأهمية النسبية على مجموعات فرعية:

بعد أن يحدد المدقق تقديره المبدئي على الأهمية النسبية، ينبغي عليه تخصيص قيمة هذا التقدير على قطاعات القوائم المالية، وذلك لكي يتمكن من تخطيط وتنفيذ إجراءات جمع الأدلة الكافية والملائمة لكل قطاع من قطاعات القوائم المالية كوحدة واحدة. فعلى سبيل المثال سوف يجمع المدقق أدلة إثبات أكثر لرصيد الزبائن الذي يبلغ مليون ليرة سورية إذا اعتبر حجم التحريف بمبلغ (50000) جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية عن إذا اعتبر حجم التحريف بمبلغ (30000) جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية.

ويعتمد أغلب المدققين عند تخصيص الأهمية النسبية على الأرصدة الواردة في الميزانية بدلاً من حسابات قائمة الدخل انطلاقاً من أن معظم تحريفات قائمة الدخل يكون لها تأثير متساو على الميزانية بسبب نظرية القيد المزدوج، ولذلك يمكن للمدقق أن يخصص الأهمية النسبية على الحسابات في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال إن تحريف المشتريات سيؤثر في الوقت نفسه على النقدية أو الموردين أو كليهما. إلا أنه ونظراً لقلة حسابات الميزانية بالمقارنة مع الحسابات في قائمة الدخل، وأن معظم إجراءات التدقيق تركز على الحسابات في الميزانية فإن تخصيص الأهمية النسبية على الحسابات في الميزانية سيكون البديل الأكثر ملائمة.

إن عملية تخصيص التقدير المبدئي الإجمالي تعني توزيعه لكل حساب من الحسابات الفردية الواردة بقائمة المركز المالي ويطلق على الجزء من الأهمية النسبية الذي يتم تخصيصه لكل حساب من الحسابات الفردية التحريف المقبول لذلك الحساب، فإذا قرر المدقق أن يخصص مبلغ (50000) من إجمالي التقدير الأولي عن الأهمية النسبية الذي يبلغ (400000) لرصيد الزبائن، سيكون مقدار التحريف المقبول في رصيد الزبائن. (50000) ويعني ذلك أن المدقق سيرغب في عدّ رصيد الزبائن عادلاً. إذا كان يوجد به تحريف مقداره (50000) أو أقل.

ويوجد طرق متعددة يمكن استخدامها لتوزيع الأهمية النسبية الإجمالية. إحدى هذه الطرق أن يتم توزيع إجمالي الأهمية النسبية على الحسابات التي يمكن أن تتأثر عادة بأي أخطاء في القوائم المالية.

فعلى سبيل المثال لو قرر المدقق أن إجمالي الأهمية النسبية لقائمة المركز المالي يبلغ (50000ل.س) فإنه يخصص لكل حساب نسبة مئوية من مبلغ (100000ل.س) على أساس نسبة رصيد هذا الحساب إلى إجمالي أرصدة الحسابات فمثلاً إذا كان رصيد حساب النقدية (150000) وكان إجمالي أرصدة الحسابات يبلغ (1500000) فتكون نسبة رصيد النقدية إلى إجمالي أرصدة الحسابات تساوي (10%) من مجموع أرصدة جميع الحسابات وبالتالي يتم توزيع مبلغ (50000×10%) = 5000على حساب النقدية.. وهكذا.

إلا أن استخدام هذه الطريقة من قبل المدقق، تقضي بأن يتغلب المدقق على ثلاث مصاعب وهي:

1- توقع المدقق احتواء أرصدة معينة على تحريفات أكثر من غيرها من الأرصدة.

2- يجب أن تؤخذ في الاعتبار الزيادة في الأرصدة والتخفيض فيها.

3- إن تكاليف التدقيق تؤثر في تخصيص الأهمية النسبية.

فمثلاً بعض المدفوعات المقدمة الظاهرة في الميزانية قد لا تتطلب مجهود تدقيق كبيراً لأن تحليل التكلفة والمنفعة لا يقتضي بذل مجهود ووقت تدقيق كبيرين لرصيد غير هام لا يتغير كثيراً من سنة إلى أخرى.

رابعاً – خطر التدقيق:

يقضي معيار التدقيق الدولي رقم (315) بضرورة استخدام المدقق اجتهاده المهني لتقدير خطر التدقيق، وتصميم إجراءات التدقيق التي تؤكد له تخفيض خطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول. لذا سنقوم في هذه الفقرة بالتعرف على كل من مفهوم خطر التدقيق وكذلك كيفية تقويم هذا الخطر عند إعداد الخطة الشاملة للتدقيق.

أ- مفهوم خطر التدقيق:

يقصد بخطر التدقيق كما جاء في المعيار الدولي رقم (315) أن يبدي المدقق رأياً غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية خطأً جوهرياً إلا أنه يمكن النظر إلى الخطر من زاويتين مختلفتين: الأولى الخطر الناجم عن القبول الخاطئ؛ بمعنى قبول القوائم المالية للعميل عن طريق إعطاء تقرير نظيف، علماً بأن هذه القوائم المالية تنطوي على تضليل جوهري.

أما الثاني: فهو الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ؛ عندما تكون القوائم المالية سليمة ويرفضها المدقق من دون حق. ويتمثل هذا الخطر الأخير في فقدان المدقق لفرصة استمراره في تدقيق حسابات العميل في السنة القادمة، وقد يؤدي إلى قيام الإدارة بمقاضاة المدقق؛ إذا كان رفضه للقوائم المالية قد سبب ضرراً للإدارة وهو لا يعتمد على أصول مهنية سليمة.

أما الخطر الأول فهو أكثر جدية بالنسبة للمدقق، إذ إن قبوله لقوائم مالية مضلله، قد يؤدي إلى أضرار تصيب أطرافاً أخرى كالمساهمين والبنوك وغيرهم من الدائنين، وقد يتسبب التضليل في إفلاس المشروع وفقدانهم لثرواتهم كلياً أو جزئياً، وهذا يستدعي في الغالب رفع دعوى على المدقق ومطالبته بتعويضات تزيد أضعافاً مضاعفة عما تقاضاه من أتعاب. بالإضافة إلى خطر فقدانه سمعته التي تمثل أهم مقومات وجوده المهني.

وهكذا نجد أن خطر التدقيق هو الخطر الذي يصيب المدقق نتيجة قيامه بالتدقيق. ويشمل خطر التدقيق ثلاثة عناصر هي: الخطر الملازم (المتأصل)، خطر الرقابة، خطر عدم الاكتشاف.

وبكلمات أخرى يقصد بالخطر في التدقيق أن على المدقق قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ عملية التدقيق. حيث يعلم المدقق، على سبيل المثال، أن هناك عدم تأكد بخصوص ملائمة الأدلة، فعالية الرقابة الداخلية لدى الشركة محل التدقيق، وما إذا كانت القوائم المالية التي تم تدقيقها تتسم بالعدالة.

ويقوم المدقق بتحديد مستوى الخطر قبل دراسة وتقويم الرقابة الداخلية أو القيام بإجراءات التدقيق، فهو مجرد تقدير مبدئي لاحتمال وجود تحريفات في القوائم المالية. وقد بين المعيار رقم (47) الصادر عن مجمع المحاسبين الأمريكي أنه يجب تحديد خطر التدقيق عند مستوى منخفض وأنه يمكن التعبير عنه إما بصورة كمية (كنسبة مئوية) أو بصورة غير كمية كمدى معين يقع بين حد أقصى وحد أدنى (مستوى خطر منخفض أو متوسط مثلاً).

وعندما يقدر المدقق مستوى معيناً لخطر التدقيق الكلي، فإنه بذلك يعبر عن مستوى ثقة معين. مثلاً، إذا حدد المدقق خطر التدقيق بنسبة (5%) فهذا يعني من جهة ثانية أنه يوجد مستوى ثقة (95%) أن القوائم المالية معروضة بشكل عادل. هذا مع العلم أن المعيار رقم (47) قد تطلب من المدقق أن يحدد خطر التدقيق عند مستوى منخفض لأغراض تخطيط إجراءات التدقيق وتصميمها والسبب في ذلك أن يمارس المدقق قدراً أكبر من الجهد والحذر عند تنفيذ عملية التدقيق. حيث يوجد علاقة عكسية بين مستويات الخطر ومقدار الجهد المبذول في عملية التدقيق فالمستويات المنخفضة للخطر تعني جهداً أكبر، أما المستويات المرتفعة له فتعنى جهداً أقل من قبل المدقق.

ب - نموذج خطر التدقيق:

يستخدم نموذج خطر التدقيق بالدرجة الأولى لأغراض تخطيط التدقيق. ويساعد هذا النموذج المدقق على تحديد كمية الأدلة التي ينبغي عليه جمعها لإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية ويُعد النموذج الذي وضعه المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين من النماذج الأكثر شيوعاً وانتشاراً في هذا المجال وقد تم تطوير هذا النموذج من خلال الإصدار رقم (39) لسنة 1981 والمعدل بالإصدار رقم (47) لسنة 1983 وسنبين فيما يلي هذه الإصدارات والمتعلقة بخطر التدقيق:

أولاً - بيان معايير التدقيق رقم (39):

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الأمريكي بيان التدقيق رقم (39) بعنوان التدقيق بالمعاينة الإحصائية في عام 1981 وقد عرض هذا البيان مفهوم الخطر النهائي أو الكلي على المستوى الفردي. وقد عرف الخطر النهائي لحساب خاص أو لمجموعة خاصة على أنه خطر القيمة النقدية الأكبر مع احتمال بقاء الخطأ في حساب أو مجموعة من الحسابات التي يفشل المدقق في اكتشافها.

ثانياً: بيان معايير التدقيق رقم (47):

صدر بيان معايير التدقيق رقم (47) عن مجمع المحاسبين الأمريكيين في عام 1983 وقد ميز هذا البيان رسمياً الخطر المتأصل كعنصر من عناصر الخطر النهائي والمتمثل بفشل المدقق في الكشف عن تضليل له أهمية في القوائم المالية. وقدم البيان معادلة الخطر التالية:

$$AR=IR_{x}CR_{x}ARR_{x}TD$$

حيث AR= هي خطر التدقيق وهو قياس مشترك لخطر التدقيق النهائي.

IR= هي الخطر المتأصل (الملازم) وهي قابلية الحسابات للتضليل الهام نسبياً قبل تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية.

CR= خطر الرقابة وهو خطر التضليل الهام نسبياً الذي لا يكشف أو تتم الحماية منه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة.

ARR= خطر عدم كشف التضليل ذي الأهمية عن طريق الإجراءات التحليلية.

TD= خطر اختبار التفاصيل، وهو خطر قائم على إجراءات جوهرية أخرى بما في ذلك المعاينة الإحصائية لم تكشف عن التضليل ذي الأهمية. وفي حال افتراض TD=1 يمكن القول:

$$ARR=\frac{AR}{IR\square CR}$$

فإذا كان المدقق يرغب في تحديد طبيعة العمل الأساسي لحسابات الذمم المدينة ونطاقه وتوقيته من أجل تخطيط العمل الأساسي عن طريق استخدام خطر التدقيق الفردي، الذي يرتبط بالمستوى المنخفض المرغوب فيه لخطر تدقيق القوائم المالية، وإذا حدد المدقق بشكل حكمي المستوى المخطط لخطر التدقيق للحسابات المدنية بـ 5% مثلاً. وفي حال كون الخطر المتأصل (50%) بعد النظر في الحسابات المدنية وحساب المخصص المسموح به في الأعوام الماضية. وعدم وجود تفاوت في قيم أرصدة الحسابات ووجود بعض العمليات متعددة الأطراف لكنها ليست ذات أهمية، كما أن مدير الائتمان والموظفين من ذوي الأخلاق الحسنة والخبرة الجيدة... الخ.

أما خطر الرقابة فيتم تقديره مثلاً على أنه (40%) بعد تقويم الرقابة وإجراء بعض الاختبارات ووجود حاسوب مثلاً وعدم هيمنة الإدارة العليا واهتمام الإدارة بالإجراءات المحاسبية ونزاهة العاملين فيها ووجود كادر مؤهل للتدقيق الداخلي...الخ.

وبذلك يكون خطر الاكتشاف:

$$ARR = \frac{5\%}{40\% \times 50\%} = 25\%$$

فيقوم المدقق بتخطيط طبيعة الإجراءات الأساسية ونطاقها وتوقيتها ليحدد خطر الاكتشاف في الحسابات المدينة بـ 25% أو ليحصل على مستوى ثقة بمعدل 75% على الأقل.

أما عند إنجاز المدقق لعمله فإنه يستخدم المعادلة:

خطر التدقيق الفردي = الخطر المتأصل × خطر الرقابة × خطر الاكتشاف.

$$ARRxCRxIR=AR$$

ويتم ذلك بعد دمج خطر عدم الاكتشاف مع خطر التفاصيل بخطر واحد وهدف المدقق هنا هو التأكد ما إذا كانت النتائج النهائية مقبولة من خلال مقارنة AR مع AR أي خطر التدقيق الكلي المخطط.

فمن أجل تدقيق أرصدة الذمم المدنية يقوم المدقق بالخطوات التالية :

- جمع أرصدة الأستاذ المساعد للمدينين وأوراق القبض ومطابقة الناتج مع الأرصدة المقابلة في دفتر الأستاذ العام.
- الحصول على جدول بأعمار الديون.
- إرسال مصادقات إيجابية.
- تحديد كفاية مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها.

خطر الاكتشاف AAR :

- إن ناتج مجموع دفتر الأستاذ المساعد مطابق للأستاذ العام وإن النسب في كل فئة من أعمال الديون كانت منسجمة مع السنوات السابقة.
- أغلب المصادقات عادت مع بعض الاعتراضات الموضحة وإن اختلاف الإجابة تعزى إلى المقبوضات النقدية اللاحقة.
- تشير مناقشة سجلات العملاء مع مدير الائتمان إلى أن حسابات المخصصات كانت كافية.
- عند ذلك يمكن أن يقرر المدقق أن خطر الاكتشاف المخطط 25% قد تحقق.

الخطر المتأصل وخطر الرقابة:

على الرغم من تنفيذ الإجراءات الأساسية لا يجد المدقق أي دليل على أن التقديرات الأولية لخطر الرقابة 40% والخطر المتأصل 50% تقتضي الإصلاح.

خطر التدقيق:

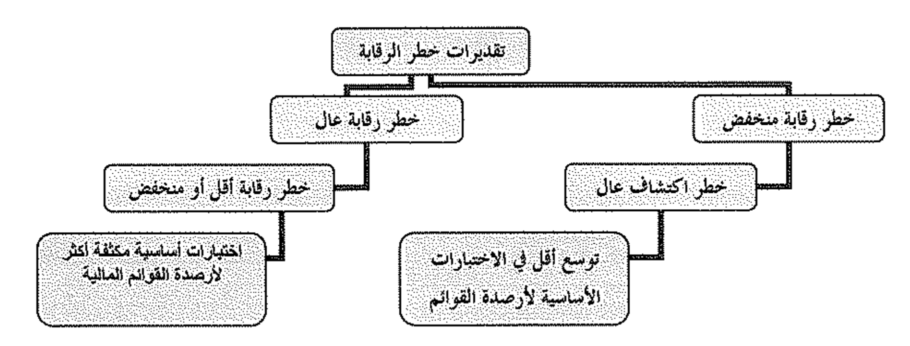
يدمج المدقق تقديرات الخطر كما يلي:

خطر التدقيق في الحسابات المدينة = 50%× 40%× 25% = 5% = AR

وبمقارنة مستوى خطر التدقيق المحقق 5% في الحسابات المدنية مع 5% المستوى المخطط نلاحظ أن المستوى المخطط قد تحقق.

وبإدماج خطر التدقيق الفردي في الحسابات المدنية مع أخطار التدقيق الفردية الأخرى المحققة يتم التوصل إلى الخطر الكلي المحقق في القوائم المالية.

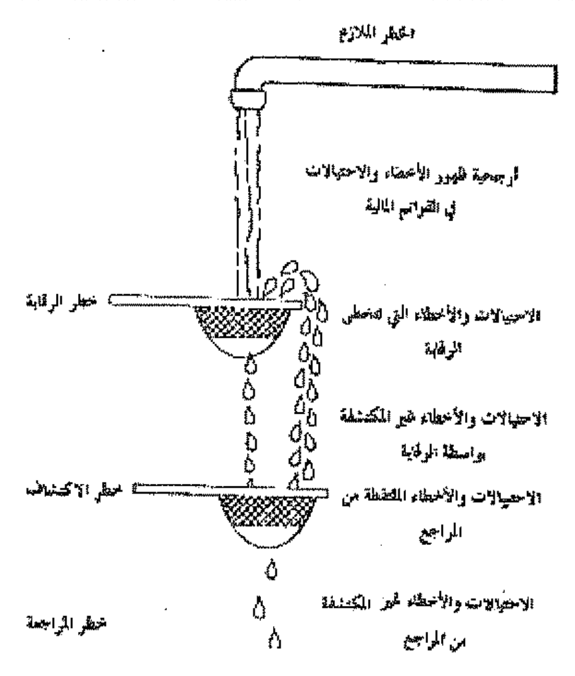
والجدير بالذكر هو أن تقديرات خطر الرقابة هي ضرورية لتساعد على تحديد طبيعة الاختبارات الأساسية وتوقيتها وحجمها كما هو موضح بالشكل التالي:



وإذا اعتقدنا أن الرقابة هي أنماط للحماية يصبح من السهل أن نرى العلاقة العكسية بين الرقابة وحجم اختبارات أرصدة القوائم المالية.

لذلك إذا تأكد المدقق عند فحصه لعنصر المخزون السلعي مثلاً بأن سجلات الجرد المستمر موجودة وتقارن وتطابق دورياً مع بطاقات المخزون المستقلة فستكون اختبارات المدقق لسجلات المخزون السلعي أقل كثافة ما ستكون عليه فيما إذا كان نظام الضبط هذا غير موجود.

وخلاصة القول إنه في كل مهمة تدقيق هناك دائماً درجة من الخطر هي (خطر التدقيق) حتى ولو اختبرت الحسابات والعمليات بنسبة 100% ويعود سبب ذلك كما أوضحنا إلى قيود تعود إلى عملية التدقيق بحد ذاتها وقيود تتعلق بالرقابة الداخلية للشركة تحت التدقيق والتي تعد بالنسبة للمدقق مؤشراً معلوماً لذلك إن المدقق غير قادر على الإطلاق أن يخفض مستوى خطر التدقيق إلى الصفر ولعل الشكل التالي يوفر لنا توصيفاً واضحاً لمعادلة خطر التدقيق وللقدرة النهائية للمدقق على اكتشاف التلاعب والغش والأخطاء.



شكل بياني للتداخل بين مكونات خطر التدقيق

يشير الشكل السابق إلى أن احتمال ظهور الاحتيالات والأخطاء وحدوثها بدون وجود أي نوع من الرقابة سواء الداخلية أم الخارجية كبير، بمعنى أن الخطر الملازم للعمليات والحسابات في القوائم المالية في غياب الرقابة الداخلية سوف يجعل إمكان ظهور الاحتيالات والأخطاء فيها كبيراً وعندما تصمم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية لمنع الاحتيالات والأخطاء واكتشافها في حال حدوثها فإن

ذلك سيؤثر بالتأكيد في تقليلها لكن مع ذلك سوف يستمر اجتياز الاحتيالات والأخطاء لحاجز الرقابة الداخلية لأنها توفر تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً يكشف الاحتيالات والأخطاء وذلك ضمن اعتبارات التكلفة – المنفعة.

أما الحاجز الأخير فيتمثل في قدرة المدقق النهائية على تصميم إجراءات تدقيق من شأنها أن توفر تأكيداً معقولاً باكتشاف الاحتيالات والأخطاء التي تعدت حاجز الرقابة الداخلية، ولأن المدقق يقدم تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً لعدة أسباب تم ذكرها سابقاً منها ما يتعلق بقيود ملازمة لعملية التدقيق، ومنها ما يتعلق بقيود خارجة عنها، فإن المدقق غير قادر على تخفيض خطر التدقيق إلى الصفر.

ومن الملاحظ أن البيان (47) لم يقدم مساعدة تذكر في مجال جميع الأخطار الفردية للتوصل إلى الخطر الكلي وهناك وجهتا نظر في هذا الموضوع الأولي:

ويحدد خطر التدقيق الفردي لكل منطقة عمل (مدينين، مخزون..... الخ) بالمستوى نفسه الذي يحدد فيه الخطر الكلي. أما الثانية فإنها تقسم الخطر الكلي إلى أجزاء فردية من العمل بشكل يتناسب مع حجم رصيد كل حساب أو مجموعة عملياته. وما زالت هذه المشكلة قيد نقاش في الأدبيات المعاصرة. فعند تقدير الخطر المتأصل مثلاً فإن نوعية الموظفين في قسم المحاسبة يمكن أن تكون حاسمة في شركة تنجز فيها الأعمال بشكل يدوي، في حين أنها ذات أهمية أقل بالنسبة للعميل الذي لديه نظام أتمتة على درجة كبيرة مع وجود عدة مراحل من التغذية الراجعة داخله. وكذلك فإن وجود إدارة ذات خبرة عالية تصرف جزءاً مناسباً من اهتماماتها لإعداد نظام محاسبي فعال وإجراءات تدقيق داخلية كافية، تجعل المدقق يخفف من مستوى الخطر المتأصل.

وتكاد تخلو الأدبيات المعاصرة من أسس واضحة لتقدير الأخطار بشكل عام وبخاصة خطر الرقابة وخطر الاكتشاف. إذ إن حكم المدقق على مستويات أقل من خطر الرقابة أو الخطر المتأصل يؤدي إلى رفع مستوى خطر الاكتشاف. وفي المقابل فإذا تم الحكم على خطر الرقابة والخطر المتأصل بقيم أعلى من مستواهما الحقيقي فإن خطر الاكتشاف المخطط الناتج يأتي أقل ما يجب أن يكون وعلى المدقق بالتالي أن ينفذ عملاً أكبر.

كما أن البيان (47) لم يأخذ في الحسبان خطر عدم المعاينة ما قد يؤدي إلى ازدياد أهمية هـذا الخطـر في بعض الحالات على الرغم من افتراض البيان (39) بأنه خطر تافه يمكن إهماله.

وتوجد عوامل متعددة ينبغي على المدقق مراعاتها عند تقدير خطر التدقيق وأهمها:

- طبيعة عمل العميل.
- أمانة الإدارة.
- دوافع الإدارة لتحقيق مكاسب من وراء إجراء تحريفات تؤثر في القوائم الماليـة، تحصـل الإدارة على مكافآت تشجيعية من صافي الربح، فهنا يمكن أن توجد الرغبة لديها في زيادة صافي الربح.
- نتائج عمليات التدقيق السابقة.
- عملية التدقيق الجديدة مقابل عملية التدقيق المتكررة. هذا معناه أن المدقق سـيقدر خطـر التـدقيق على نحو كبير مع العملاء الجدد بالمقارنة مع العملاء القدامى.
- **الأطراف المرتبطة:** ويقصد بها العمليات المالية التي تـتم بـين الشـركة الأم والشـركات التابعـة والعمليات المالية بين أفراد الإدارة والشركة التي يعملون بها. وكون هذه العمليات لا تحدث بين أطـراف مستقلة سيوجد احتمالاً أكبر باحتواء هذه العمليات على التحريفات وبالتالي فإن المدقق من واجبـه رفـع خطر التدقيق.
- العمليات المالية غير الروتينية :
- من المحتمل أن تسجل هذه العمليات بشكل غير صحيح بسبب نقص الخبـرة. ومـن أمثلـة ذلـك الخسائر عن الحريق، حيازة أصول كبيرة في القيمة، اتفاقات الاستئجار.
- إمكانية وقوع اختلاسات.
- الحكم الضروري على صحة القيم في الأرصدة والعمليات المالية.

ويقصد بذلك أن العديد من أرصدة الحسابات تتطلب وجود تقدير وحكم شخصي من الإدارة. ومثل هـذه القيم تحتاج من المدقق عند تقدير الخطر أخذها بعين الاعتبار.

خامساً ــ العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر التدقيق.

يُعد كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومين وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما. فالخطر يمثل مقياساً لعدم التأكد، والأهمية تمثل مقياساً للمقدار أو الحجم. ويؤخذ كلا المفهومين في الاعتبار، حيث يتم قياس عدم التأكد للقيم وفقاً لمقدار معين. هذه العلاقة تهم مدقق الحسابات بشكل خاص في مرحلة تخطيط أعمال التدقيق. ومن أهم ملامح هذه العلاقة ما يلي:

ــ طبيعة العلاقة في مرحلة التخطيط:

ينبغي على المدقق عند تخطيط التدقيق أن يأخذ بالحسبان العوامل والظروف التي تؤدي إلى تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. وعندما يحدد مستوى الأهمية النسبية على مستوى أرصدة الحسابات ومجموعات العمليات، يستطيع الإجابة على هذا التساؤل كما يلي:

آ- إنه سوف يحدد ما هي المفردات التي سيتم اختبارها.

ب- إنه سوف يحدد ما إذا كان سيستخدم الإجراءات التحليلية.

جـ- إنه سوف يحدد ما إذا كان سيعتمد على المعاينة الإحصائية أو لا.

د- إنه سوف يتمكن، بعد اتخاذه قرارات حول آ و ب و ج، من انتقاء إجراءات التدقيق التي يتوقع أن تخفض خطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول.

ــ اتجاه العلاقة:

إن العلاقة بين الأهمية النسبية والخطر علاقة عكسية، وهذا معناه أنه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية انخفض مستوى خطر التدقيق المقبول ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

إن المدقق قدر مستوى الأهمية النسبية لحساب الزبائن منخفضاً وليكن 0.01 بدلاً من 1.5% من رصيده البالغ (100000)ل.س فزاد خطر التدقيق ليصبح 0.08 بدلاً من 0.03 علماً بأن الخطر الملازم 0.32، وخطر الرقابة 0.40 ما هو موقف المدقق في هذه الحالة؟

1 ــ يقوم باحتساب خطر الاكتشاف قبل تخفيض مستوى الأهمية النسبية وبعده:

خطر الاكتشاف قبل التخفيض: $\frac{0.03}{0.4 \times 0.32} = 0.234$

خطر الاكتشاف بعد التخفيض: $\frac{0.08}{0.4\times0.32} = 0.625$

2 ـــ يسعى إلى تخفيض مستوى خطر التدقيق عن طريق تخفيض مستوى خطر الرقابة المقدر، ولكـــن لكي يقوم بذلك ينبغي عليه زيادة حجم الاختبارات المتعلقة بالرقابة. ونفرض أن المدقق تمكن مـــن ذلـــك وخفض خطر الرقابة ليصبح 0.2 بدلاً من 0.4 عندئذ سينخفض مستوى خطر التدقيق ليصبح 0.04 بـــدلاً من 0.08.

مستوى خطر التدقيق = $0.32 \times 0.2\times 0.625 = 0.04$

3 ـــ أو يمكن للمدقق أن يخفض خطر الاكتشاف عن طريـــق تعـــديل طبيعـــة الإجـــراءات الأساســـية المخططة ومدها وتوقيتها. وافترض أن المدقق قـــد نجـــح بـــذلك وأصـــبح خطـــر الاكتشـــاف يســـاوي 0.125:بدلاً من 0.625هنا سينخفض خطر التدقيق إلى 0.16 لأن :

خطر التدقيق = $0.32 \times 0.4 \times 0.125 = 0.016$

4 ـــ ويمكن للمدقق أن يستخدم ب و جـــ بآن واحد. والآن لنفترض أن المدقق قد تمكن مـــن تخفـــيض خطر الرقابة ليصبح 0.10 بدلاً من 0.4 وكذلك خفض خطر الاكتشـــاف ليصـــبح 0.075 بـــدلاً 0.625 وهنا سينخفض خطر التدقيق إلى 0.0024 لأن:

خطر التدقيق $0.32 \times 0.10 \times 0.075 = 0.0024$

- **الدلالة المهنية للعلاقة:**

إن للعلاقة العكسية بين مستوى الأهمية النسبية وخطر التدقيق دلالات مهمة بالنسبة إلى المدقق، أهمها: أن مستوى الأهمية النسبية المنخفض يعني مزيداً من احتمال فشل المـــدقق فـــي اكتشـــاف التحريفـــات الجوهرية في حساب الزبائن، وهذا معناه أنه سيتحمل مزيداً من الخطر.

وبالعودة إلى بيانات المثال السابق نستطيع إثبات ذلك كما يلي:

إن تخفيض مستوى الأهمية النسبية للزبائن من 1.5% إلى 01% أدى إلى توسيع التخطيط للإجـــراءات الأساسية عند فحص الزبائن بما يساعده على اكتشاف التحريفات التـــي تتجـــاوز قيمتهـــا (1000) ل.س. وهذا معناه توسيع المسؤولية، وزيادة احتمال فشل الإجراءات الأساسية في اكتشاف هذا التحريف، إذا مـــا قورنت بالحالة الأولى، والتي كانت تتطلب منه اكتشاف التحريفات التـــي تزيـــد قيمتهـــا عـــن (15000) ل.س فقط لأن:

100000 × 0.01 = 1000 بدلاً من 100000 × 1.5% = 15000.

علاوة على ذلك إن تخفيض مستوى الأهمية النسبية، مع ثبات خطر التدقيق، سيؤدي إلى زيادة أدلة الإثبات المخططة. وهذا واضح من الحل الثاني في المثال السابق (3)، والسبب في ذلك أن العلاقة بين خطر الاكتشاف والأدلة هي علاقة عكسية.

وأخيراً ينبغي القول إن علاقة الأهمية النسبية بخطر التدقيق المقبول لا يمكن فهمها بدون النظر لأدلة الإثبات. وهذا ما سيتم توضحه فيما بعد بالفصل المتعلق بأدلة الإثبات.

سادساً – خطر الأعمال Business Risk:

رأينا أن خطر التدقيق ينطلق من القوائم المالية التاريخية التي يقوم المدقق بإبداء رأيه فيها من خلال التقرير، ويعبر عن خطر التدقيق بقيم مالية تتعلق بمفردات الأرصدة التي يشهد بصحتها وتشكل بمجموعها خطر تدقيق القوائم المالية ككل، وبعبارة أخرى إن خطر التدقيق من الأدنى إلى الأعلى من الأرصدة إلى الإجماليات في القوائم المالية.

وإن حدود خطر التدقيق تكمن في المخاطر المتعلقة بالقوائم المالية بشكل أساسي وتبنى على إجراءات التدقيق للعمليات المالية التي تشكل أرصدة الحسابات التي تظهر في القوائم المالية بصورة عامة وفي الميزانية العمومية بشكل خاص.

إلا أن خطر الأعمال يمثل المخاطر التي قد تصيب المشروع تحت التدقيق لأسباب منها ما يرتبط بالقوائم المالية ذاتها ومنها ما يرتبط بظروف قد لا تنعكس على القوائم المالية ذاتها، وإذا أدت هذه الظروف التي تشكل خطر الأعمال إلى إفلاس المشروع أو تضرر الأطراف الأخرى فإن ذلك سينعكس على المدقق بخطر المقاضاة.

لذا فإن خطر الأعمال يتحرر من قيود العمليات المالية وما تنعكس فيه على القوائم المالية ليخرج إلى كافة المخاطر التي قد تؤدي إلى تراجع المشروع وإفلاسه؛ لذا نجد أن الأخذ بخطر الأعمال يخرج عن معايير التدقيق التقليدية ويطالب بتعديلها والاعتماد على إجراءات تنطلق من تكنولوجيا المعلومات IT أساساً ويدرس مؤشرات المشروع الاقتصادية بصور عامة فتحكم على استمراره وربحيته دون التقيد بإجراءات محددة وهذا من شأنه التأثير في مفهوم الأهمية النسبية أيضاً.

أسئلة حول الفصل السادس

1- اختر الإجابة الأكثر دقة لما يلي:

أ- برنامج التدقيق يُعد دليلاً:

1- على أنه تم الحصول على أدلة إثبات تتوافر فيها الكفاية.

2- على سلامة خطة تنفيذ التدقيق.

3- على الالتزام بمعايير التدقيق المقبولة عموماً.

4- على دراسة وتقويم الرقابة الداخلية.

ب- ينبغي إعداد برنامج للتدقيق :

1- قبل أن نبدأ بعملية التدقيق.

2- بعد تقويم المدقق للرقابة الداخلية.

3- بعد الاطلاع على السجلات والإجراءات المحاسبية للعميل.

4- عندما يتم إعداد خطاب الالتزام.

جـ - الأسلوب الأساسي الذي يستخدمه المدقق في الإشراف على خطوات التدقيق والتعرف على مدى تقدم سير العمل فيها هو :

1- ملخص الوقت والحركة.

2- خطاب الالتزام.

3- خطة التدقيق الشاملة.

4- برنامج التدقيق.

د- عندما يتهيأ المدقق لتنفيذ التدقيق لعميل جديد، يجب عليه أن يستفسر من المدقق السابق. ويُعد ذلك ضرورياً لأنه يمكن المدقق السابق أن يمد المدقق اللاحق بالمعلومات التي تساعده على تحديد :

1- ما إذا كان يتم استخدام عمل المدقق السابق.

2- ما إذا كانت الشركة محل التدقيق قد اتبعت سياسة تناوب المدققين بها.

3- ما إذا كان رأي المدقق السابق في الرقابة الداخلية مرضياً.

4- ما إذا كان سيتم قبول التعامل مع العميل الجديد.

هـ ــ طلب ا لمدقق عصام الحصول على تصريح بالاتصال مع المدقق السابق وفحص أجزاء معينة من أوراق العمل الخاصة بالمدقق السابق. وسيؤدي رفض العميل المتوقع توفير مثل هذا التصريح إلى اتخاذ المدقق عصام قراراً مباشراً يتعلق بــ:

1) ملاءمة برنامج التدقيق الذي تم تخطيطه.

2) القدرة على التعرف على الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.

3) الحدود الواضحة على المجال.

4) أمانة الإدارة.

و – عند تخطيط التدقيق يضع المدقق في حسبانه العوامل التالية باستثناء:

1- الأمور المحيطة بالشركة والصناعة التي تعمل بها.

2- السياسات والإجراءات المحاسبية التي تتبعها الشركة.

3- تقديره المسبق للأهمية النسبية وخطر التدقيق.

4- نوع الرأي المحتمل في التقرير.

ز- الهدف الأساسي لإعداد برنامج التدقيق هو:

1- اكتشاف الأخطاء والغش.

2- توفير الأدلة اللازمة للتخطيط الجيد لأعمال التدقيق.

3- الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

4- الالتزام بمعايير التدقيق المقبولة عموماً.

ح – أي العناصر التالية لا يدخل ضمن الإجراءات التحليلية:

1) دراسة المعلومات المالية على ضوء المعلومات المناسبة غير المالية.

2) مقارنة المعلومات المالية بمثيلتها من معلومات تتعلق بالصناعة نفسها التي يعمل فيها المشروع.

3) مطابقة قيمة المدفوعات الكبيرة المسجلة في الدفاتر والفواتير المرتبطة بها.

4) مقارنة المعلومات المالية مع الخطة.

ط- أن مفهوم الأهمية النسبية يصبح أقل أهمية للمدقق في تحديد:

1) العمليات التي يجب تدقيقها.

2) الحاجة إلى الإفصاح عن حقيقة أو عملية معينة.

3) نطاق برنامج التدقيق فيما يتعلق بحسابات مختلفة.

4) أثر المصالح المالية المباشرة للعميل في استقلال المدقق الخارجي.

ي- ما الخطوة الأولى في بداية مهمة التدقيق:

1) إعداد مسودة للقوائم المالية وتقرير المدقق.

2) القيام بجولة تفقدية لمنشآت العميل والاطلاع على السجلات.

3) دراسة وتقويم الرقابة الداخلية.

4) التشاور مع المدقق السابق فضلاً عن الاطلاع على ما أنجزه من تدقيق وذلك قبل مناقشة إدارة العميل في مهمة التدقيق.

ك- من ضمن إجراءات منشآت التدقيق بقبول العملاء الجدد:

1) دراسة طبيعة نشاط العميل.

2) تقويم استقلال منشأة التدقيق بخصوص العميل.

3) التزام العميل بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

4) وجود نظام جيد للرقابة الداخلية لدى العميل.

ل- يتم إعداد رسالة الارتباط من قبل:

1) المدقق الخارجي.

2) المدقق الداخلي.

3) رئيس مجلس الإدارة.

4) المدير المالي للمنشأة.

م- تساعد الإجراءات التحليلية المدقق في مرحلة التخطيط على:

1) تقدير قدرة الشركة على الاستمرار.

2) فهم الرقابة الداخلية.

3) تقدير مخاطر التدقيق.

4) تحديد الأهمية النسبية.

ن- يقصد بخطر التدقيق ما يلي:

1) عدم قدرة المدقق على إعطاء رأي حول عدالة القوائم المالية.

2) أن يبدي المدقق رأياً غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية خطأً جوهرياً.

3) إعطاء رأي سلبي.

4) عدم قدرة المدقق على تنفيذ عملية التدقيق.

س- يساعد نموذج خطر التدقيق المدقق على:

1) تحديد كمية الأدلة التي ينبغي على المدقق جمعها لإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية.

2) تحديد حجم الاختبارات التي يقوم بها.

3) تحديد طبيعة الاختبارات التي يقوم بها وتوقيتها.

4) تقويم الرقابة الداخلية في المشروع.

ع- عند تقدير خطر التدقيق ينبغي على المدقق أن يراعي ما يلي:

1) أمانة الإدارة.

2) وجود سجلات محاسبية منتظمة.

3) وجود دائرة للتدقيق الداخلي.

4) قدرة المنشأة على الاستمرار.

ف- أي ما يلي يُعد صحيحاً:

1) إن العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر التدقيق علاقة عكسية.

2) إن العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر التدقيق علاقة طردية.

3) لا يوجد علاقة بين الأهمية النسبية وخطر التدقيق.

4) العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر التدقيق ضعيفة.

الفصل السابع

الرقابة الداخلية ومخاطر الرقابة

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذا الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1 ـ مفهوم الرقابة الداخلية و أهميتها للمدقق والإدارة.

2 ـ مكونات الرقابة الداخلية.

3 ـ مراحل دراسة الرقابة الداخلية.

4 ـ اختبارات الرقابة المستخدمة لتقويم فاعلية الرقابة الداخلية.

5 ـ أهمية التقرير عن الرقابة الداخلية.

6- الرقابة الداخلية لغرض تدقيق التقارير المالية.

الفصل السابع: الرقابة الداخلية ومخاطر الرقابة

أولاً - تمهيد:

عند قيام مجد بتدقيق حسابات بنك التنمية، لم تسمح له الإدارة بتقويم نظام الرقابة الداخلية الخاص بمنح القروض طويلة الأجل، فأكمل مجد إجراءاته الأخرى وكتب تقريراً متحفظاً بين فيه أنه لم يتمكن من تقويم الرقابة الداخلية لبعض القروض، فعمدت الهيئة العامة لمساهمي البنك إلى استبدال مجد بمدقق آخر، وفي العام التالي أدى فشل البنك في استلام بعض أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة، وعدم فعالية الضمانات المقدمة لهذه القروض إلى إفلاس البنك، بسبب نقص السيولة اللازمة لوفائه بالتزاماته في الوقت المناسب، وعجزه عن تحمل الخسائر الكبيرة الناتجة عن الديون المعدومة الناتجة عن عدم تسديد أقساط القروض في الوقت المناسب وعدم احتمال سداد بعضها في المستقبل، بالإضافة إلى عدم كفاية الضمانات المقدمة أو عدم جديتها، وقد أدى ذلك إلى قيام مساهمي البنك برفع دعوى جماعية على المدقق مجد والإدارة لمطالبتهم بدفع التعويض عما أصابهم من ضرر، بالإضافة إلى طلب إنزال العقوبات الجنائية بحق الإدارة عما ارتكبته من مخالفات تمس القانون العام!

ونظراً لأهمية الرقابة الداخلية و تقويمها فقد أفردت معايير التدقيق الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين معياراً خاصاً بها حيث جاء في المعيار الثاني من معايير العمل الميداني ((دراسة أنظمة الرقابة المطبقة بالمنشأة محل التدقيق ومدى الاعتماد عليها و تحديد نطاق الاختبارات الواجب القيام بها)).

كذلك جاء في المعيار الدولي رقم (315) بأنه من الضروري أن يفهم المدقق الرقابة الداخلية لكي تساعده على تحديد أنواع الأخطاء المحتملة واعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم طبيعة وتوقيت ومدى المزيد من إجراءات التدقيق. وتتحمل الإدارة مسؤولية المحافظة على نظام محاسبي يشمل مختلف الضوابط الداخلية إلى الحد الذي يكون مناسباً لحجم وطبيعة الأعمال، ويحتاج المدقق إلى تأكيد معقول بأن النظام المحاسبي كاف، وأن جميع المعلومات المحاسبية التي يجب تسجيلها، قد تم تسجيلها بالفعل، وعادة فإن الضوابط الداخلية توفر مثل هذا التأكيد ويجب على المدقق أن

يكتسب فهماً للنظام المحاسبي وما يرتبط به من ضوابط داخلية وأن يدرس ويقوم عمـل تلـك الضـوابط التي يرغب في الاعتماد عليها في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها. لذا سنقوم فـي هـذا الفصل بدراسة مفهوم الرقابة الداخلية والأساليب التي يستخدمها المدقق في تقويم الرقابة الداخلية.

ثانياً – العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية و اتساع نطاقها:

يعود تطور الرقابة الداخلية من حيث المفهوم والأهداف وكذلك الاهتمام بها سواء مـن قبـل المـدقق أم إدارة الشركة لجملة من العوامل أهمها:

أ ـ اتساع حجم المؤسسة:

أدى اتساع حجم المؤسسة، وتشعب نشاطها، إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالـة مباشـرة، نتيجـة لتعـدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده، واستخدام عدد كبير من العـاملين. وقـد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة، التي كانت قائمة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً، مـن ناحيـة، وإلـى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التـي تهـدف إلـى تلخـيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن، عن طريقها، تتبع العمليات وتحقيق الرقابـة علـى نـواحي النشاط المختلفة، من ناحية أخرى. ولكي تؤدي هذه الوسائل أهدافها وتحقق غاياتها، فإنه لا بد من التأكـد من صحة ما تتضمنه هذه التقارير والكشوف من بيانات وأرقام وخلوها من أي خطأ أو تضليل.

ب ـ رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة:

إذا كانت الإدارة ترغب في الظهور بالمظهر الحسن، تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإنها مجبـرة على أن تقدم البيانات الصحيحة والدقيقة إلى الجهات التي تستخدم تلك البيانات في اتخاذ القرارات، فـإذا كانت البيانات خاطئة أو مضللة، أو تأخر ميعاد تقديمها، فإنه تقع علـى الإدارة عقوبـات تـنص عليهـا قوانين مختلفة. كما تهتم الإدارة العليا بأن تقدم لها بيانات قابلـة للتصـديق وأن تتخـذ القـرارات مـن المستويات الإدارية الأخرى. كما يستدعي الأمر وجود تلك البيانات حاضرة وصحيحة عند الطلـب، ولا يتسنى لها ذلك إلا إذا أعدت نظاماً فعالاً للرقابة الداخلية وطبقته.

جـ ـ تحول مهنة التدقيق الخارجي للحسابات إلى تدقيق اختباري:

كان مدقق الحسابات الخارجي يقوم بتدقيق تفصيلي للعمليات المحاسبية كافة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً ونشاطها محدوداً. ولكن باتساع حجمها وتشعب عملياتها وتعقدها، أصبح من المتعذر القيام بتدقيق تفصيلي وشامل، وحتى إذا كان ذلك ممكناً، فإنه يتطلب وقتاً طويلاً وتكلفة زائدة قد تكون غير اقتصادية، وربما يؤدي إلى الارتباك في العمل إذا طالت مدة التدقيق.

د – تطور الشكل القانوني للمؤسسة:

وبكبر حجم المؤسسات، ظهرت الرغبة في البحث عن الأموال الضخمة لزيادة الاستثمار، وأدى ذلك إلى تطور الشكل القانوني للمؤسسات (من شركات أشخاص إلى شركات أموال)، فظهرت الشركات المساهمة، التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة. و أصبحت الإدارة العليا (متمثلة في مجلسها) هي التي توجه المؤسسة، ولما كانت قدرتها على القيام بجميع العمليات محدودة، لذلك اضطرت إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى مديريات مختلفة، وتحديد وظيفة معينة لكل منها وتعيين مسؤول عنها. وحتى داخل المديرية الواحدة، يتم توزيع الاختصاصات على الأقسام المختلفة التي تتبع لها، وتحديد مسؤول عن كل منها. ونتيجة ذلك، أصبحت الإدارة العليا في حاجة للتأكد من أن المديريات والأقسام المختلفة، تسير وفقاً للخطوط العريضة التي رسمتها. وهنا يمكن القول إن الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل هي التي تبين ذلك، وتطمئن الإدارة عن سلامة سير العمل بالمؤسسة.

هـ ـ اضطرار الإدارة إلى حماية أصول الشركة:

وأصبحت الإدارة (نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة) ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول الشركة وموجوداتها، من الضياع وسوء الاستعمال، وتطلب الأمر أن تضع الإدارة من الإجراءات ما يكفل الحماية لهذه الأصول. وحتى تتمكن من إخلاء مسؤولياتها تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإن عليها أن توفر سلسلة من الإجراءات التي تعمل على حماية الأصول والتأمين عليها، كما تعمل على تفادي الأخطاء والإهمال و التبذير، واكتشاف ما قد يحدث من ذلك. وهذه الأمور واجبات تقع على عاتق الإدارة، التي يقاس نجاحها أو فشلها بمدى تحقيقها لهذه الوظيفة الأساسية وما يساعدها على ذلك، بدون شك، هو وضع نظام محكم للرقابة الداخلية.

ثالثاً – مفهوم الرقابة الداخلية :

وضع مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1936 التعريف التالي (الضبط الداخلي والرقابة هو مجموعة المقاييس والطرق، التي تتبناها المؤسسة أو (المنشأة) نفسها بقصد حماية أصولها، النقدية وغيرها، وكذلك بقصد ضبط الدقة الحسابية لما هو مقيد في الدفاتر).

ويتضح من التعريف أن مصطلح (الضبط الداخلي) قد استخدم كمرادف للرقابة الداخلية. الأمر الذي دفع بعض الكتاب إلى استخدام مصطلح الرقابة عوضاً عن الضبط في التعريف نفسه وإن كان يختلف كل منهما عن الآخر.

ومن هنا يمكن القول إن أهداف الرقابة الداخلية، عندما بدئ الاهتمام بها كانت هي المحافظة على ممتلكات المؤسسة، التي تمثلت بشكل أساسي حينذاك في النقدية. ومن ثم كانت الرقابة الداخلية قواعد لمراقبة النقدية، بهدف حمايتها من الغش و الاختلاس، ثم تطورت أهدافها لتشمل حماية الأصول الأخرى وضمان الدقة الحسابية في الدفاتر، إلى جانب حماية النقدية، واستتبع ذلك تطوراً مماثلاً في تعريفها، كما يتبين من التعريف الصادر عام 1936. ومنه فإن الرقابة الداخلية كانت تشتمل على عنصرين هما:

1- حماية الأموال، من نقدية وأصول أخرى.

2- ضمان الدقة الحسابية، والتي بمقتضاها يمكن تفادي الأخطاء والغش.

ولعل تلك الأهداف كانت كافية آنذاك، في ظل سيادة المنافسة الحرة، إذ إن حيازة الأصول تتطلب توفير الحماية المادية المناسبة لها، وتحقيق الدقة الحسابية لتفادي الأخطاء والغش، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق رقم ربح أكبر، هذا الرقم الذي كان مقياساً كافياً لقياس قدرة المؤسسة. فكانت الرقابة الداخلية تهدف إلى حماية الأصول والأموال وضمان الدقة المحاسبية في هذه المرحلة من التطور الاقتصادي.

وبزيادة توسع المؤسسات، وما صحب ذلك من تضخم في العمليات الإدارية و الإشرافية، وتعقيد في مشكلات الإنتاج والتسويق والإدارة والتمويل، ظهرت الحاجة إلى رفع الكفاية الإنتاجية، في ظل المنافسة الاحتكارية التي أصبح معها مقياس الربح غير كاف وحده لقياس كفاية المؤسسة، فظهرت

الإدارة العملية التي تسعى إلى تحقيق أقصى استغلال اقتصادي للإمكانات المتاحة المادية والبشرية، ولا يتسنى لها ذلك إلا عن طريق رفع الكفاية الإنتاجية، بتخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة، وانعكس هذا التطور في الأوضاع الاقتصادية على مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها، ما دفع لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين، إلى تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية سنة1949، أصبح أكثر التعاريف تطوراً وهو :

((تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية، وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدماً. وهذا التعريف يمكن أن يكون أوسع من المعنى المرتبط بهذا المصطلح في بعض الأحيان. إنه يعترف بأن الرقابة الداخلية تمتد إلى أبعد من تلك المسائل التي ترتبط مباشرة بوظائف الأقسام المحاسبية والمالية. إن مثل هذا التعريف، يمكن أن يشمل رقابة الموازنة، والتكاليف المعيارية، وتقارير التشغيل (الأداء) الدورية، والتحليلات الإحصائية ونشرها، وبرنامج تدريب مخصصاً لمساعدة الأفراد للنهوض بمسوؤلياتهم، وهيئة (كادراً) من الموظفين للمدقق الداخلية، لتقديم ضمان إضافي للإدارة فيما يتعلق بإجراءاتها المخططة، وفعالية تنفيذها عملياً، وبشكل دقيق يشمل أنشطة كافة المجالات والأقسام الأخرى. فمثلاً، يشمل دراسة الزمن والحركة، التي هي من طبيعة قسم الهندسة، واستخدام رقابة الكفاية (الجودة) التي هي أساساً وظيفة قسم الإنتاج.

وهكذا يتضح أن مفهوم الرقابة الداخلية لم يعد قاصراً على حماية النقدية والأصول الأخرى، وضمان الدقة في البيانات المحاسبية، وإنما تعدى ذلك ليشمل النواحي الفنية والإدارية والإنتاجية. أي أنه أصبح يشتمل على جميع أوجه نشاط المؤسسة.

ومن المنطقي أن يساير هذا التطور الهائل في مفهوم الرقابة الداخلية، تطور مماثل في أهدافها، حيث أصبحت تهدف إلى:

1-الحماية التامة لأموال المؤسسة وأصولها، والعمل على حسن استغلالها.

2-التأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والتي تحتوي عليها القوائم المالية و دقتها.

3- تخفيض التكاليف والارتقاء بالكفاية الإنتاجية.

4- الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

ومنذ ذلك الحين، ازداد الاهتمام بالرقابة الداخلية، من قبل الباحثين والهيئات المهنية الأخرى، مما حدا بمجلس المعايير التدقيق الأمريكي التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى إصدار بيان التدقيق رقم 78 حيث جاء فيه بأن الرقابة الداخلية عملية تتأثر بمجلس الإدارة و الإدارة وبأشخاص آخرين وقد صممت لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الآتية :

أ- الثقة بالتقارير المالية.

ب- الإلتزام بالقوانين والتشريعات النافذة.

ج- كفاءة عمليات التشغيل وفعاليتها.

كما أوضح المعيار الدولي رقم (315) أن الرقابة الداخلية هي العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، ويتسع ذلك أن الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف.

رابعاً - أهداف الرقابة الداخلية:

الهدف الأول: حماية الأصول.

يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول.

الحماية: تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة (حماية) فقد يقصد بها الوقاية من الأخطاء المعتمدة في معالجة العمليات، وبما أن هناك تعمداً، أي تخطيطاً مدروساً بوساطة أفراد غير أمناء ذوي نيات احتيالية، فإن ذلك يعد غشاً وليس خطأً، إذ إن الخطأ هو ما يرتكب عن غير قصد أو تعمد. وقد يقصد بكلمة (حماية) الوقاية من الأخطاء المتعمدة (غشاً) وغير المتعمدة في معالجة العمليات واستخدام الأصول، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها كافة مثل: الغش والاختلاس،

والسرقة، بالإضافة إلى الأخطاء وأخطار الحرائق. وطبقاً لرأي لجنة إجـراءات التـدقيق المنبثقـة عـن المعهد الأمريكي للمحاسبين، فإن كلمة (حماية) تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغـش أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها.

وأما الأصول المقصود حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية والعقارات والتجهيزات، والأصـول المتداولة، كالنقدية والمخزون... وتتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظـة عليهـا ضـد أخطـار الحرائق. وتتم حماية الأصول المتداولة بالمحافظة عليها ضد السـرقة والاخـتلاس والغـش والأخطـاء والأمور الأخرى غير المرغوب فيها كالحرائق مثلاً.

وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقـق مـن الحمايـة الكاملـة والمستمرة هذه، عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسـبية مـع الأصـول الماديـة المتوفرة، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة الماليـة المعينـة، كاملـة وقانونيـة ومصرحاً بها ومثبتة.

الهدف الثاني: دقة البيانات المحاسبية و تكاملها و ملاءمتها.

تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئـة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب، خدمـة للأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجـة عـن مزاولـة الأنشـطة المختلفـة بالمؤسسة، تلك العمليات التي تعد مجالاً لتطبيق الرقابة الداخلية، وتتولد عنها معلومات محاسـبية. وتـتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصـريح بالعمليـات، تنفيـذها، تسـجيلها فـي الـدفاتر، والمحاسبة عن نتائجها.

فإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات التي يمر بها إتمام العمليات، مع إجراء عملية التدقيق لما يتم تسـجيله فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق فيها وعدها دقيقة وملائمة وكاملة.

الهدف الثالث: الالتزام بالسياسات الإدارية:

تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملـة، التـي تغطـي جوانب المؤسسة كافة. وتصدر الإدارة بذلك قرارات وتعليمات توجهها إلى منفذي العمليـات المختلفـة،

عبر المستويات الإدارية. وسواء أكانت هذه القرارات والتعليمات كتابية أم شفوية، فإنهـا تخضـع إلـى عملية التنقيح أو التعديل بما يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها، من جانب المنفذين. الأمـر الـذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة وملائمة لا تحتمل التأويل، حتـى يمكـن التقيـد بهـا وتنفيذها كما رسمت، ما يسمح بالقول إن درجة استيعاب السياسـات والخطـط والإجـراءات الإداريـة المتضمنة في القرارات والتعليمات، والتمسك بها وتطبيقها، تنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة.

ويرتبط تحديد المسؤوليات بوضع السياسات والخطط والإجراءات الواجـب إتباعهـا، ويرافـق تحديـد المسؤوليات تفويض السلطات بما يتناسب وحجم المسؤوليات، ما يسـتدعي وجـود دليـل يوضـح هـذه الاختصاصات، بل يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بشكل أكثر تفصيلاً، حتى لا يحدث أي تـداخل أو تضارب أو تكرار للعمل، يؤدي إلى الإخلال أو إلى عدم الالتزام بالسياسات الإدارية الموضـوعية مـن قبل الإدارات والأقسام التنفيذية المختلفة.

الهدف الرابع: الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد.

يعني الاستخدام الاقتصادي للموارد، تجنب أوجه الإسراف والقصور والتبـذير فـي اسـتخدام المـوارد المتاحة، ومن ثم الارتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام تلك الموارد. وتعني الكفاية قـدرة المؤسسـة (أو أي نشاط أو وظيفة معينة) على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة.

وتتبع عدة أساليب للارتقاء بالكفاية الإنتاجية، من أهمها الموازنات التخطيطيـة، والتكـاليف المعياريـة، ودراسة الزمن والحركة، ورقابة الجودة، وتدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم...الخ.

أما بالنسبة للوسائل، فإن المناقشة السابقة للأهداف سمحت بالإشارة إلى بعـض الوسـائل الضـرورية، بشكل غير مباشر، على الرغم من أن التعاريف نفسها، حددت عدداً معيناً من وسائل الرقابة الداخلية.

ومع ظهور عدد من الأمثلة بشأن التقارير المالية المزورة في السـبعينات وأوائـل الثمانينـات، دعـت منظمات المحاسبة الرئيسية في أمريكا اللجنة الوطنية حول التقارير المالية المـزورة (لجنـة تريـدواي) لدراسة العوامل المسببة لوضع التقارير المزورة، ووضع التوصيات مـن أجـل التقليـل مـن حـدوثها. وأعدت اللجنة عدداً من التوصيات تطرقت بشكل مباشر إلى الرقابة الداخلية. وعلى سبيل المثـال، فقـد

شددت التوصيات على أهمية لجنة التدقيق المؤهلة وأهمية العمل الهادف والفاعل للمدقق في سبيل منع حصول ممارسات التزوير. كما دعت أيضاً إلى رعاية المنظمات كي تعمل سوية من أجل توحيد تعاريف الرقابة الداخلية المتنوعة ومفاهيمها، وتطوير معيار مشترك لتقويم الرقابة الداخلية وقد أعدت لجنة رعاية المنظمات (coso) دراسة تنصح بما يلي:

1- وضع تعريف مشترك للرقابة الداخلية لخدمة حاجيات الأطراف المختلفة.

2- تأمين معيار تستطيع من خلاله الشركات الأخرى تقويم أنظمتها الرقابية والعمل على تطويرها.

وتُعرف الدراسة التي هي بعنوان الرقابة الداخلية أنها العملية التي تنجز من قبل مجلس الإدارة والإدارة والموظفين الآخرين، والتي صُممت من أجل توفير ضمانة معقولة تتعلق بتحقيق الأهداف في النماذج التالية:

- الاعتماد على التقارير المالية.
- كفاءة العمليات وفعاليتها.
- التوافق والانسجام مع القوانين والأنظمة المطبقة.

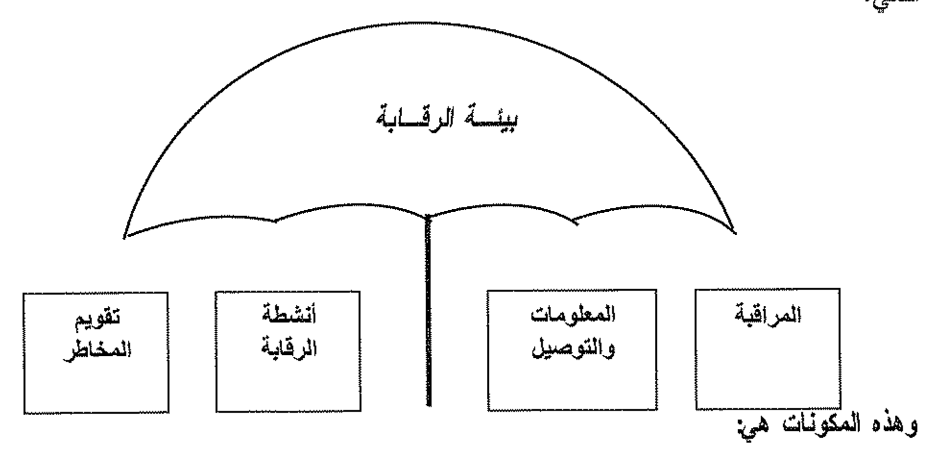
ويشدد تعريف coso للرقابة الداخلية على أنها عملية أو وسيلة لبلوغ النهاية وليست هي النهاية بحد ذاتها. وتنجز العملية من قبل الأفراد، إلى جانب الكتيبات السياسية والوثائق والأعراف. وعبر دمج مفهوم الضمانة المعقولة، يوضح التعريف بأن الرقابة الداخلية لا يمكنها من ناحية الواقع، تأمين الضمانة المطلقة التي تحقق جميع أهداف المنظمة. كما يبين مفهوم الضمانة المعقولة بأن تكلفة الرقابة الداخلية للمنظمة يجب ألا تتجاوز المكاسب التي يجب الحصول عليها.

وأخيراً، إن تعريف الرقابة الداخلية هو تعريف شامل بحيث يغطي تحقيق الأهداف في ميدان وضع التقارير المالية، والعمليات، والانسجام مع القوانين والأنظمة. كما تشمل الطرق التي تخول من خلالها الإدارة العليا السلطة ومسؤولية التعيين لبعض الوظائف مثل البيع والشراء والمحاسبة والإنتاج. كذلك تضم الرقابة الداخلية برنامج الإعداد، والمصادقة، وتوزيع التقارير والتحاليل على مستويات الإدارة المختلفة كي تمكن التنفيذيين من تحقيق رقابة على العديد من الأنشطة والوظائف المتنوعة التي تنجز

على مستوى المنظمة. كما أن استخدام تقنيات وضع الموازنات، ومعايير الإنتاج، ومختبرات المراقبة، ودراسة الزمن، والحركة، وبرامج تدريب الموظفين هي جميعها جزء من الرقابة الداخلية.

خامساً- مكونات الرقابة الداخلية:

كما ذكرنا سابقاً فإن مفهوم الرقابة الداخلية يتضمن أموراً أبعد بكثير من الأمور المرتبطة مباشرة في النظام المحاسبي. وتشمل الرقابة الداخلية خمسة عناصر تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكيد ملائم على تحقيق أهداف الرقابة. ويطلق عليها مكونات الرقابة ويمكن توضيح هذه المكونات من خلال الشكل التالي:



وهذه المكونات هي:

1- بيئة الرقابة:

يقصد من بيئة الرقابة الموقف العمومي للمديرين والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة. ولبيئة الرقابة تأثير في فعالية إجراءات الرقابة، حيث أنها تمثل المظلة للمكونات الأخرى. وبدون وجود بيئة رقابة فعالة، لن ينتج عن العناصر الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها، ففي بيئة رقابية قوية مثلاً كتلك التي تستخدم الموازنات التقديرية بشكل محكم و توظف التدقيق الداخلي بشكل فعال، سنجد ذلك يتم بدرجة مهمة بعض إجراءات الرقابة. ومع ذلك، فالبيئة القوية لا تستطيع لوحدها ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية.

حيث إن موقف الإدارة العليا هو الذي سيحدد جوهر الرقابة الفعالة. فإذا كانت الإدارة العليا تعتقد أن الرقابة هامة سيشعر العاملون في الشركة بهذا وسيستجيبون لذلك من خلال مراعاتهم للضوابط

الموضوعة. ومن جهة أخرى، إذا أدرك العاملون أن الرقابة غير هامة من وجهة نظر الإدارة وأنها مجرد كلام شفوي غير جدي فمن شبه المؤكد أن أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة لن تتحقق بشكل فعال. وبغرض فهم وتقويم بيئة الرقابة ينبغي على المدقق أن يفهم المكونات الفرعية لها والمتمثلة في النواحي التالية:

أ- القيم الأخلاقية والاستقامة:

إن القيم الأخلاقية والاستقامة هي نتاج أخلاقيات النظام ومعاييره السلوكية والكيفية التي يتعامل بها الأفراد فيما بينهم. وتشمل الإجراءات التي تتخذها الإدارة لإزالة أو التقليل من المحرضات والمغريات التي تشجع الأفراد على التورط بتصرفات غير شريفة أو غير قانونية أو غير أخلاقية. كما تتضمن توصيل القيم الأخلاقية والسلوكية إلى الأفراد عن طريق سياسات موضوعة وسلوك جيد وقدوة حسنة.

ب- الالتزام بالكفاءة:

تتمثل الكفاءة بالمعرفة والمهارات الضرورية لإنجاز الأعمال التي تحدد عمل الفرد. وتتضمن أيضاً اعتبارات الإدارة لمستويات الكفاءة لعمل محدد وكيف تترجم هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة اللازمة.

جـ - وظائف مجلس الإدارة و اللجان المنبثقة عنه، خاصة لجنة التدقيق:

يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل بشكل مستقل عن الإدارة ويقوم أفراد بمتابعة أنشطة الإدارة وفحصها. ويقوم المجلس بتفويض الإدارة بمسؤولية الرقابة الداخلية ويكون مسؤولاً عن تقديم تقويمات مستقبلية منتظمة عن نظام الرقابة الداخلية الموضوع من قبل الإدارة. إضافة إلى أن مجلس الإدارة الفعال والموضوعي غالباً ما يستطيع تقليل احتمال أن تقوم الإدارة بتجاهل الضوابط الموجودة، وذلك بهدف مساعدة المجلس على عملية الإشراف على عملية وضع التقارير المالية في الشركة وتقوم بالاتصال باستمرار بكل من المدققين الداخليين والخارجيين. وهذا يسمح للمدققين و للمديرين بأن يناقشوا المسائل التي ترتبط بأشياء مثل أمانة الإدارة أو تصرفاتها.

د- فلسفة الإدارة وأساليب التشغيل المنفذة لهذه الفلسفة:

تقدم الإدارة - عبر نشاطاتها - دلالات واضحة للموظفين حول أهمية الرقابة الداخلية، فعلى سبيل المثال هل تتحمل الإدارة المخاطر الكبيرة، أو أنها تعارض المخاطرة؟ هل يتم وضع خطط الأرباح و

بيانات الموازنة على أساس أفضل ما يمكن أو على أساس الأهداف الأكثر احتمالاً؟ هل يمكن وصف الإدارة على أنها إدارة بيروقراطية أو إدارة هزيلة و لئيمة يسيطر عليها فرد واحد أو قلة من الأفراد أم أنها إدارة جيدة؟ إن فهم هذه النواحي ومثيلاتها عن فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل يساعد المدقق على فهم موقف الإدارة من الرقابة الداخلية.

هـ ـ الهيكل التنظيمي للمشروع، وفروعه، إن وجدت، وأساليب تحديد السلطة والمسؤولية:

من الضروري أن يفهم المدقق الهيكل التنظيمي للمشروع لأن هذا يحدد خطوط السلطة والمسؤولية ويساعده على التعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل ويدرك كيف يتم تطبيق الضوابط الرقابية.

و ـ نظم الرقابة الإدارية:

بما في ذلك وظيفة التدقيق الداخلي وسياسات تعيين وتشغيل الأفراد وإجراءاتها، والفصل بين هذه الواجبات هذه النظم التي تتضمن المذكرات من الإدارة العليا بخصوص أهمية الرقابة والأمور المرتبطة بها، والخطط التشغيلية والتنظيمية، وتوصيف عمل الموظفين والسياسات المرتبطة بها.

ز ـ سياسات الموارد البشرية في المشروع و ممارساتها:

يشكل الأفراد أهم نواحي الرقابة الداخلية، فإذا كان الموظفون أكفاء وجديرين بالثقة يمكن ألا توجد عناصر الرقابة الأخرى ومع ذلك يمكن أن تبقى القوائم المالية موثوقة. فالأفراد الأمناء والأكفاء قادرون على الأداء بمستوى رفيع حتى مع وجود القليل من الضوابط، في حين أنه مع وجود العديد من الضوابط يمكن إذا كان الأفراد غير أكفاء أو أمناء أن يؤدي إلى تخفيض جودة النظام إلى مستوى ضعيف جداً. و لكن على الرغم من أن الأفراد قد يكونون أكفاء وجديرين بالثقة إلا أن الأفراد قد يصابون بالملل أو عدم الرضى أو يواجهون مشكلات تعوق الأداء أو تدفعهم لتغيير أهدافهم، لذا وانطلاقاً من ذلك يجب أن يكون في المنشأة نظام جيد يتعلق بتعيين الأفراد وتقويمهم وتدريبهم وترقيتهم ومنحهم مكافآت، لأن مثل هذه الأمور تعد جانباً هاماً في هيكل الرقابة الداخلية.

ويحصل المدقق على معلومات حول كل نقطة من النقاط الواردة أعلاه، ثم يستخدم هذه المعلومات لتقويم مواقف الإدارة و المديرين وإدراكهم لأهمية الرقابة. فعلى سبيل المثال قد يقوم المدقق بتحديد طبيعة نظام الموازنة لدى عميل ما كجزء من فهم تصميم بيئة الرقابة. ويمكن بعدئذ تقويم عملية نظام

الموازنة جزئياً بالاستفسار من موظفي الموازنة لتحديد إجـراءات الموازنـة ومتابعـة الفروقـات بـين الموازنة والفعلي. كما يمكن للمدقق أن يفحص برنامج العميل لمقارنة النتائج الفعلية بكميات الموازنة.

2 ـ تقويم المخاطر:

يمثل تقدير المخاطر عملية تقويمية لفعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بمنع حـدوث معلومات خاطئة أساسية، أو اكتشافها وتصحيحها. حيث هناك دائماً إمكانية وجود بعض مخاطر للرقابـة بسبب التقييدات اللازمة لأي نظام محاسبي أو لأي نظام للرقابة الداخلية. كما ينبغي علـى الإدارة تقـدير مخاطر إعداد التقارير المالية أي يجب على الإدارة تحديد المخاطر المتعلقـة بإعـداد التقـارير الماليـة وتحليلها بشكل يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. حيث إنه وكمـا هـو معـروف أن كافـة المشاريع، بغض النظر عن حجمها أو طبيعتها-تواجه مجموعة متنوعة من المخاطر سـواء كانـت ذات منشأ داخلي أم خارجي. هذه المخاطر ينبغي على الإدارة معالجتها وذلـك بمـا ينسـجم مـع الظـروف الاقتصادية والتشغيلية لأن الرقابة الداخلية تختلف تبعاً لاختلاف الظروف، فالرقابة الداخلية الفعالـة فـي ظل ظروف معينة لن تكون فعالة في ظل ظروف أخرى.

إن تحديد المخاطر وتحليلها هي عملية متواصلة وجزء أساسي من مكونات الرقابـة الداخليـة الفعالـة. فيجب على الإدارة أن تسلط الضوء على المخاطر على كافة مستويات المنظمة، وأن تتخـذ الإجـراءات اللازمة لمعالجتها. وأول خطوة مهمة بالنسبة للإدارة تكمن في تحديـد العوامـل التـي قـد تزيـد مـن المخاطر. فالفشل في تحقيق الأهداف السابقة، ونوعية الأفراد، والتشتت الجغرافي لعمليـات المشـروع، وتركيبة عمليات المشروع، وإدخال تقنيات جديدة للمعلومات، ودخول منافسين جديـدين جميعهـا أمثلـة على العوامل التي قد تؤدي إلى ازدياد المخاطر.

وحالما يتم تحديد المخاطر تقوم الإدارة بتقدير أهمية هذه المخاطر وتقدير احتمـالات وقوعهـا واتخـاذ الإجراءات الواجب اتباعها للتقليل من تأثيرات هذه المخاطر إلى حدٍ مقبول.

ولا يوجد في الواقع العملي طريقة محددة لإزالة المخاطرة، لكن يجـب علـى الإدارة أن تقـدر حجـم المخاطرة المقبول عقلانياً وتسعى جاهدة لإبقاء تلك المخاطرة ضمن هذه الحدود.

ويختلف تقدير الإدارة للمخاطر عن تقدير المدقق لها، ولكنها ترتبط بها فالإدارة تقوم بتقدير المخاطر كجزء من عملية تطبيق رقابة داخلية وتطبيقها للتقليل من الأخطاء والتلاعب.

أما مدققو الحسابات فيقومون بتقدير المخاطر لكي يقرروا حجم الأدلة الضروري في التدقيق. فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للمخاطر ومواجهة لها، سيقوم المدقق بالتالي بتجميع أدلة أقل بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في تحديد المخاطر الكبيرة ومواجهتها. ويحصل المدقق على معلومات عن عملية تقويم الإدارة للمخاطر عن طريق تحديد كيفية تعريف الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية وتقويم أهميتها واحتمالات وقوعها واختيار الإجراءات اللازمة لمواجهتها. وأكثر الطرق انتشاراً في الحصول على هذا الفهم هي طريقة الاستقصاء (الاستبانة) والحوار مع الإدارة.

3- أنشطة الرقابة:

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات، بالإضافة إلى تلك السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأربع الأخرى التي اعتمدتها الإدارة، لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة. ويوجد العديد من الإجراءات الرقابية في أي منشأة. إلا أن أهم هذه الأنشطة هي:

أ ــ الفصل الملائم بين الواجبات:

هناك أربع إرشادات عامة ذات أهمية خاصة بالنسبة لمدققي الحسابات تتعلق بالفصل الملائم بين الواجبات، وذلك بهدف منع الخطأ والتلاعب وهي التالية:

- الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها:

إن سبب عدم السماح للشخص المسؤول عن حيازة الأصول بصورة مؤقتة أو دائمة بالمحاسبة عن الأصول هو حماية الشركة من الاختلاس. فعندما يقوم شخص واحد بتأدية الوظيفتين يكون هنالك خطر متزايد من أن يقوم هذا الشخص بالتصرف بالأصول بغرض المنفعة الشخصية، وأن يقوم بتعديل السجلات لكي يبعد عن نفسه المسؤولية.

- الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية وحيازة ما يرتبط بها من أصول:

من الأفضل منع الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة إقرار العمليات المالية من أن يكون لهم سلطة على الأصول المتعلقة بهذه العمليات.

فعلى سبيل المثال يجب ألا يقوم الشخص ذاته الذي يقرر عملية دفع فاتورة شراء ما بالتوقيع على شيك دفع الفاتورة، لأن تمتع الشخص ذاته بسلطة إقرار العمليات وإدارة الأصول المتعلقة بها تزيد من احتمالات الاختلاس في الشركة.

- الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية إمساك الدفاتر المحاسبية:

إذا كانت كل دائرة أو قسم في الشركة مسؤولاً عن إعداد سجلاته وتقاريره، سيكون هنالك ميل إلى التلاعب بالنتائج لتحسين صورة الأداء. ولضمان عدم التحريف في المعلومات ينبغي إناطة مسؤولية مسك الدفاتر بدائرة منفصلة تحت إشراف الإدارة المالية أو الحسابات.

- الفصل بين الواجبات في إطار تكنولوجيا المعلومات:

في حال التشغيل الإلكتروني للبيانات ينبغي أن يتم الفصل بين ما يلي :

أ ـ محلل النظم. ب ـ المبرمج. ج ـ مشغل الحاسب.

د ـ أمين المكتبة. هـ ـ مجموعة رقابة البيانات.

ب - الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة:

لكي تكون الضوابط الرقابية مرضية، يجب أن يتم إقرار كل عملية بصورة مناسبة. فلو استطاع كل شخص في الشركة أن يحصل على أصول الشركة، أو أن ينفق منها كما يريد، لعمت الفوضى التامة داخل الشركة. ويمكن أن تكون السلطة عامة أو محددة. وتعنى السلطة العامة أن الإدارة تضع السياسات التي يجب اتباعها داخل الشركة. ويتم إصدار التعليمات إلى الموظفين لتنفيذ هذه السياسات عن طريق الموافقة على العمليات المالية. التي تتم ضمن السياسة الموضوعة. ومن أمثلة ذلك إصدار قوائم أسعار ثابتة لبيع السلع، وحدود الائتمان للزبائن.

أما السلطة المحددة على العمليات المالية، فتتم عندما لا ترغب الإدارة في وضع سياسة عامة لتفويض إقرار العمليات، بل تفضل إعطاء التفويضات وفقاً لكل حالة على حده. ومثال على ذلك إعطاء مدير المبيعات تفويضاً بعملية بيع إحدى السيارات المستخدمة في الشركة.

إلى جانب ذلك ينبغي أن نفرق ما بين التفويض (الترخيص) والموافقة. فالتفويض (الترخيص) يعبر عن قرار يتعلق بفئة عامة من العمليات المالية أو بعمليات مالية محددة. أما الموافقة فتتعلق بتطبيق قرارات الإدارة الخاصة بالتفويض (الترخيص) العام. فعلى سبيل المثال لنفترض أن شركة ما وضعت سياسة تخول حق طلب بضاعة عندما لا يبقى في المخزن ما يكفي لثلاثة أسابيع. هذا التفويض عام. وعندما تقوم الإدارة بطلب بضاعة يقوم الموظف المسؤول عن السجل الدائم بالموافقة على الطلب ليبين أن سياسة التفويض قد نفذت. وفي حالات أخرى يقوم الحاسوب بعملية الموافقة العامة على العملية. وقد تتم عملية مقارنة كميات البضاعة التي في الملف الرئيسي لحدود السجل من قبل الحاسوب ويستخدم الحاسوب عملية المقارنة هذه لكي يقرر ما إذا كان سيقوم بتقديم طلبات الشراء إلى موردين مفوضين في الملف الرئيسي للبائعين. وفي هذه الحالة يقوم الحاسوب بوظيفة الموافقة العامة مستخدماً تعليمات تفويض سبق موجودة في الملفات الرئيسية ويتم التفويض في هذه الحالة من قبل موظفي دائرة المشتريات عندما يقومون بإقرار التغييرات في حدود إعادة الطلب في قائمة الجرد والتغييرات في البائعين في الملفات الرئيسة للبائعين.

جـ – الوثائق والسجلات الكافية:

تمثل الوثائق والسجلات أشياء ملموسة يتم من خلالها تسجيل العمليات المالية وتلخيصها وهي متنوعة ومتعددة مثل فواتير البيع، فواتير الشراء، طلبات الشراء، الدفاتر المحاسبية، اليوميات المحاسبية، بطاقات التكاليف، بطاقات العاملين.....الخ.

ويتم الاحتفاظ بالعديد منها على شكل ملفات حاسوبية إلى أن تتم طباعتها لأغراض محددة وذلك في ظل المعالجة بالحاسوب. وإن عدم توفر الوثائق والسجلات يتسبب بمشاكل كبيرة في مجال الرقابة. وتقوم الوثائق والسجلات بوظيفة نقل المعلومات داخل الشركة وبين الشركات المختلفة. وينبغي أن تكون الوثائق والسجلات ملائمة وكافية لتقديم ضمان معقول عن وجود الرقابة الكافية على الأصول من جهة، وعلى التسجيل الصحيح لكافة العمليات المالية من جهة ثانية.

ولكي تؤدي الوثائق والسجلات وظيفتها يجب مراعاة مبادئ عدة عند تصميمها وهي أن تكون:

- مرقمة مسبقاً على التوالي.
- معدة في وقت حدوث العملية.
- بسيطة بما فيه الكفاية لضمان أنها مفهومة تماماً.
- مصممة لاستخدامات متعددة.
- موضوعة بطريقة تشجع على الإعداد الصحيح.

د- الرقابة المادية على الأصول والسجلات:

من الضروري أن توجد ضوابط رقابية كافية وملائمة لحماية الأصول والسجلات لأنه لو تركت الأصول بدون حماية يمكن أن تسرق، وكذلك بالنسبة إلى السجلات يمكن أن تسرق أو يتم إتلافها أو تفقد. وفي حال حصول هذه الأحداث يمكن أن تتعطل عملية المحاسبة والتشغيل لبيانات العمليات المالية. وفي حال استخدام الحاسوب ينبغي وضع ضوابط كافية لحماية البرامج وملفات البيانات والأجهزة. ومن أمثلة الحماية على الأصول والسجلات التأمين على هذه الأصول وحفظ السجلات في خزائن حديدية.

هـ - التحقق الداخلي المستقل على الأداء:

العنصر الأخير من إجراءات الرقابة هو المراقبة الدقيقة والمستمرة للعناصر الأربعة الأخرى والتي غالباً ما تدعى بالتحقيق الداخلي، وتأتي الحاجة إلى التحقق الداخلي من كون الرقابة الداخلية تميل إلى التبدل مع مرور الوقت ما لم تكن هناك آلية للمدقق المتكررة. فمن المرجح أن ينسى الموظفون أو يتعمدون عدم الإجراءات أو قد يصبحون غير مبالين ما لم يكن هناك من يراقبهم ويقوم أداءهم. إضافة إلى أن هناك احتمالاً للتحريف الاحتيالي أو للتحريف غير المعتمد بصرف النظر عن نوعية الضوابط.

ويجب أن يتمتع الشخص الذي ينفذ إجراءات التحقق بالاستقلال، بحيث يكون محايداً عن الأفراد المسؤولين أساساً عن إعداد القوائم المالية. والطريقة الأفضل للتحقق الداخلي والأقل كلفة هي طريقة فصل المهام التي تمت مناقشتها سابقاً. فعلى سبيل المثال، عندما يقوم شخص مستقل عن الدفاتر المحاسبية ومعالجة النقدية بإعداد التسوية مع المصرف، ستوجد فرصة للتحقق دون تحمل تكاليف إضافية.

ويمكن أن يتم تصميم أنظمة المحاسبة المحوسبة بطريقة تسمح للعديد من إجراءات التحقق الداخلي أن تكون مؤتمتة كجزء من النظام. فعلى سبيل المثال سيمنع الحاسوب عملية معالجة دفعة لتغطية فاتورة بائع ما إذا لم يكن هناك رقم طلب شراء متصل بها، أو رقم تقرير استلام لتلك الفاتورة مسجل في النظام.

4- المعلومات والتوصيل:

إن الغرض من نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي يكمن في: تحديد العلميات المالية للشركة وتجميعها وتصنيفها وتحليلها والتقرير عنها، وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها. ويرتبط بنظام المعلومات والتوصيل العديد من المكونات الفرعية، التي يعتمد تشكلها على أصناف العمليات المالية مثل المبيعات، المردودات ومسموحات المبيعات، المتحصلات النقدية، الحيازة، الاستثمار، الإنتاج.... الخ.

وينبغي أن يحقق النظام المحاسبي لكل مجموعة من العمليات المالية أهداف التدقيق الست المرتبطة بالعمليات المالية والمتمثلة في (الوجود، الكمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص) فعلى سبيل المثال أن يتم تصميم دورة المبيعات بما يؤدي إلى التحقق من أن كافة البضائع المشحونة من قبل الشركة قد سجلت على نحو صحيح كمبيعات (هدفي الكمال والدقة) وأن ذلك قد ظهر في القوائم المالية في الفترة المناسبة (هدف التوقيت).كما يجب على النظام أن يتحاشى التكرار في تسجيل العملية، أو أن يتم تسجيل المبيعات التي لم يتم شحنها (هدف الوجود).

ولكي يتوصل مدقق الحسابات إلى فهم تصميم نظام المعلومات المحاسبي يجب عليه أن يقوم بتحديد:

1) الأصناف الرئيسة لعمليات الشركة.
2) كيف بدأت تلك العمليات.
3) السجلات المحاسبية الموجودة وطبيعتها.
4) كيف تتم معالجة العمليات من بدايتها وحتى إتمامها بما فيها مدى استخدام الحاسوب وطبيعته.
5) طبيعة العملية المتبعة في وضع التقارير المالية وتفاصيلها.

ويتحقق هذا ويتم توثيقه عن طريق وصف للنظام أو بواسطة جدول يظهر سير العملية. وغالباً ما يتم تحديد عمل نظام المعلومات المحاسبي عن طريق تتبع إحدى عمليات عبر النظام أو بضعة منها.

5 – المراقبة:

تتعلق المراقبة بالتقويم الدائم أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، ويتم ذلك من قبل الإدارة بهدف تحديد فيما إذا كانت الضوابط تؤدي الغرض من وضعها، وأنه يجري تعديلها بما يتناسب مع تغير الظروف. ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقويم والتعديل من عدة مصادر تشمل: دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير التدقيق الداخلي، تقارير الهيئات التنظيمية، التغذية المرتدة من العاملين، وشكاوى الزبائن بخصوص فواتيرهم. وأهم الأشياء التي يحتاج المدقق معرفتها حول المراقبة هي الأنواع الرئيسة لفعاليات المراقبة التي تستخدمها شركة ما وكيف تستخدم هذه الفعاليات لتعديل الرقابة الداخلية عند الضرورة. والحوار والنقاش مع الإدارة هو أفضل وسيلة ليحصل المدقق على هذه المعلومات. إلى جانب ذلك يفضل أن يكون في الشركة هيئة داخلية للتدقيق تتمثل وظيفتها في تحقيق متابعة فعالة لما يدور في الشركة. ولكي تمارس هذه الهيئة وظيفتها بكفاءة ينبغي أن تكون مستقلة عن إدارات الشركة، وأن ترفع تقريرها إلى أعلى مستوى من السلطة داخل الشركة مباشرة سواء كان ذلك إلى الإدارة العليا أم إلى لجنة التدقيق.

والتدقيق الداخلي كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تتمثل في تدقيق العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر، حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون أو يستخدمون وفق شروط خاصة.

ويختلف عمل التدقيق الداخلي داخل منشأة ما عن النشاطات الأخرى بأنه عمل رقابي يقوم تلك الأعمال ويقيس ويقوم فعالية أساليب الرقابة الأخرى.

وتظهر الحاجة إلى إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي كلما توسعت المشروعات وتعقدت عملياتها وبرزت مسألة الكفاية.

وتعتمد فاعلية التدقيق الداخلي على عدة عوامل يأتي في مقدمتها، تحديد دور القسم أو الإدارة المختصة بهذا التدقيق بما يسمح لها امتلاك حرية كبيرة للعمل، وكلما تم تقييد دورها قلت الفائدة منها.

ويحقق وجود التدقيق الداخلي عدة أهداف أهمها:

آ- طمأنة الإدارة العليا إلى حسن سير عمليات المشروع والعمل وفق الخطط والسياسات المقررة.

ب- تحقيق رقابة فعالة على عمليات المشروع بما يحقق أهدافه من جهة ويعد ركيزة من الركائز الأساسية التي يعتمد عليها المدقق الخارجي من جهة أخرى.

جـ- مساعدة الإدارة العليا على حل المشكلات المهمة وتجاوز الروتين الذي لا بد منه في نظام التقارير.

د- الوقوف على تجاوزات ومشكلات لا يقدر للإدارة العليا كشفها بالوسائل العادية.

هـ- إن اطلاع المدققين الداخليين على صميم الأعمال كونهم مستخدمين بشكل دائم لدى المنشأة، يتيح لهم الاحتكاك بالمستويات الإدارية كافة في المنشأة، ويوفر لهم معلومات كثيرة بعضها ذات طبيعة خاصة. وبذلك يصبح المدقق الداخلي مستودعاً مهماً للمعطيات والمعلومات، وتكون لديه معرفة بالعمل، لا تتوافر إلا لعدد محدود من الأشخاص في المشروع، وهذا ما يجعله قادراً على تنفيذ الأعمال ذات الطبيعة الخاصة.

و- التأكد من دقة التقارير المالية الكثيرة والمتزايدة والتي تتدفق باتجاه الإدارة العليا.

ز- التحقق من تنفيذ التعليمات المحددة، وبخاصة تلك المتعلقة بتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية الأخرى.

حـ - التزود بأرضية جيدة للتدريب اللازم لرجال الإدارة المستقبليين حيث يحصل هؤلاء المتدربون على معرفة تفصيلية وصميمية للأعمال تمكنهم من دراسة المشكلات مهما كان نوعها، في مختلف المستويات الإدارية، كما توفر لهم إمكان المقارنة الانتقادية للأساليب والأنظمة والتعليمات التي يتطلبها وضعها في التنفيذ.

وغني عن البيان أن التدقيق الداخلي أو كما يسميها بعضهم إدارة الرقابة الداخلية، تهتم بتنفيذ فروع الرقابة كافة وتطويرها، كالرقابة المحاسبية، والرقابة الإدارية، والضبط الداخلي. بما يحقق أهداف المشروع وينسجم مع الفلسفة الإدارية التي تدين بها الإدارة العليا. ما يجعل لمدقق الحسابات الخارجي وقفة مناسبة مع التدقيق الداخلي عند تقويمه لنظم الرقابة الداخلية المتبعة.

وقد بين المعيار الدولي رقم (610) أهداف التدقيق الداخلي ونطاقها. وبين كيف يمكن للمدقق الخارجي أن يستفيد من عمل التدقيق الداخلي، حيث إن تقويم المدقق الخارجي لمهمة التدقيق الداخلي سيؤثر في تقديره للاستفادة التي يرجح أن يحصل عليها من عمل المدقق الداخلي. ويجب على المدقق الخارجي أن يأخذ مجموعة من المعايير بعين الاعتبار. والمعايير التي ينبغي عدّها هي:

أ – الوضع التنظيمي:

يعد المدقق الداخلي جزءاً من المنشأة، و لذلك فإنه لا يستطيع أن يكون مستقلاً عنها بالكامل. وعلى أية حال فإن وضعه المحدد في المؤسسة يمكن أن يؤثر في مقدرته على أن يكون متجرداً في أداء عمله. وفي الحالة المثالية، سيكون المدقق الداخلي مسؤولاً أمام أعلى مستوى إداري ويجب أن يكون خالياً من أية مسؤولية تشغيلية أخرى. وينبغي إجراء تقويم لأية عوائق أو قيود تضعها الإدارة على عمله. وبصفة خاصة، يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بحرية تامة في الاتصال بالمدقق الخارجي.

ب – نطاق المهمة:

يجب أن يتحقق المدقق الخارجي من طبيعة وعمق ما تشتمل عليه المهام التي ينفذها المدقق الداخلي للإدارة. ويجب عليه كذلك أن يتحقق ما إذا كانت الإدارة قد أخذت بتوصيات التدقيق الداخلي وما إذا اتخذت الإجراءات المناسبة وإعطاء الدليل على ذلك.

ج – الكفاءة الفنية:

يجب على المدقق الخارجي أن يتحقق من أن عمل التدقيق الداخلي قد تم تنفيذه من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والكفاءة المناسبة كونهم مدققين ويمكن إنجاز ذلك من خلال تدقيق سياسات توظيف موظفي التدقيق الداخلي وتدريبهم وتدقيق خبراتهم ومؤهلاتهم المهنية.

د – العناية المهنية اللازمة:

يجب أن يتحقق المدقق الخارجي من التخطيط المناسب لعمل المدقق الداخلي، والإشراف عليه وتدقيقه وتوثيقه بصورة سليمة. ومن الأمثلة على التزام المدقق الداخلي بالعناية المهنية اللازمة توفر أدلة وبرامج و أوراق عمل مناسبة.

بعد أن يكون المدقق الخارجي قد عقد النية على استخدام عمل المدقق الداخلي، يجب عليه أن يتحقق من خطة عمل التدقيق الداخلي السنوية وأن يناقشها معه في أقرب مرحلة ممكنة وذلك لتحديد المجالات التي يعتقد بأنه يستطيع الاستفادة منها من عمل المدقق الداخلي. وفي الحالة التي ينبغي أن يكون بها عمل التدقيق الداخلي عاملاً في تحديد طبيعة إجراءات المدقق الخارجي وتوقيتها ونطاقها فمن المستحسن الاتفاق مقدماً حول توقيت مثل ذلك العمل ونطاق ما تشتمله عملية التدقيق ومستويات الاختبار وأساليب اختبار العينات المقترح وتوثيق العمل المنجز وإجراءات المرجعة وإعداد التقارير.

والجدير بالذكر لكي يكون الاتصال مع المدقق الداخلي أكثر فعالية يجب أن تعقد الاجتماعات بين المدقق الداخلي والخارجي في فترات مناسبة خلال السنة.

ويجب إطلاع المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي المناسبة ووضعها تحت تصرفه، فضلاً عن إحاطته وإحاطة الإدارة باستمرار بأي أمر مهم قد يلفت نظر المدقق الداخلي ويجعله يعتقد بأنه قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي. وبالمثل، يجب على المدقق الخارجي أن يحيط المدقق الداخلي علماً بأية أمور مهمة قد تؤثر في عمله.

وأخيراً يجب القول إذا رغب المدقق الخارجي الاستفادة من عمل المدقق الداخلي عليه أولاً أن يقوم بتقويم المعايير المذكورة أعلاه كما يجب عليه أن يراجع أوراق عمل المدقق الداخلي حتى تتوفر لديه القناعة بما يلي:

1. إن نطاق العمل وما يرتبط به من برامج التدقيق كاف لأغراضه.
2. إن العمل قد جرى تخطيطه بشكل سليم وأن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وتدقيقه وتوثيقه بصورة سليمة.
3. إن القرائن الكافية والمناسبة قد تم تجميعها من أجل توفير أساس معقول للنتائج التي تم التوصل إليها.
4. إن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة حسب مقتضى الحال وأن أية تقارير تم إعدادها كانت متطابقة مع العمل المنجز.

5. الحل السليم لأية استثناءات أو أمور غير عادية كانت قد أظهرتها إجراءات المدقق الداخلي. ويجب على المدقق الخارجي أن يوثق نتائجه بشأن العمل المحدد الذي قام بتدقيقه.

6. يجب على المدقق الخارجي أن يقوم أيضاً بفحص عمل المدقق الداخلي الذي ينوي الاستفادة منه. وتعتمد طبيعة فحوصاته وتوقيتها ونطاقها على حكم المدقق الخارجي بالنسبة للأهمية لمجال العمل المتعلق بالقوائم المالية كلّها وبنتائج تقويمه لمهمة التدقيق الداخلي ولعمل التدقيق الداخلي المحدد. وقد تشتمل فحوصاته على فحص بنود تم فحصها بالفعل من قبل المدقق الداخلي وفحص بنود أخرى مشابهة وملاحظة لإجراءات المدقق الداخلي.

ويمكننا تلخيص مكونات الرقابة الداخلية من خلال الجدول التالي:

المكونات	وصف المكونات	تقسيمات أخرى (إذا كانت ممكنة التطبيق)
بيئة الرقابة	العمليات والسياسات والتدابير التي تعكس الموقف الكلي لقمة الإدارة والمديرين والمالكين لكيان ما فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها.	المكونات الثانوية للرقابة الداخلية قيم الكمال والقيم الأخلاقية الالتزام بالكفاءة مجلس الإدارة أو وجود لجنة التدقيق حسابات فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل البنية التنظيمية منح السلطة والمسؤولية سياسات المصادر البشرية و ممارساتها
تقويم المخاطر	تحديد الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد البيانات المالية وتحليلها وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.	عمليات تقويم المخاطر تحديد العوامل التي تؤثر في المخاطر. تقدير أهميّة المخاطر واحتمال حدوثها. تحديد الإجراءات اللازمة لمعالجة المخاطر. تأكيدات الإدارة التي يجب أن تحقق. الوجود والدقة

المكونات	وصف المكونات	تقسيمات أخرى
		الإتمام التقويمات أو التخصيصات الحقوق والالتزامات العرض والتصنيف
أنشطة الرقابة	السياسات والتدابير التي وضعتها الإدارة لتحقيق أهدافها في وضع التقارير المالية.	أنواع عمليات المراقبة المحدّدة الفصل الكافي للمهام الإقرار المناسب للعمليات والنشاطات الوثائق والسجلات الكافية الرقابة الملموسة على الأصول والسجلات التدقيق المستقل على الأداء
المعلومات والتوصيل	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتصنيف وتسجيل ورفع تقارير بعمليات كيان ما وكذلك الحفاظ على إمكانية القيام بعملية المحاسبة للأصول المرتبطة	الأهداف التي يجب تحقيقها من التدقيق حسابات العمليات المرتبطة : الوجود الكمال الدقة التصنيف التوقيت الترتيب والتلخيص
المراقبة	تقديرات الإدارة الدائمة أو الدوريّة لجودة أداء عمليات الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت الضوابط تؤدّي العمل الذي وضعت من أجله ويتم تعديلها عند الحاجة.	غير قابلة للتطبيق.

جدول مكونات الرقابة الداخلية

سادساً: تصميم وتقويم الرقابة الداخلية:

من المعروف أن تدقيق الحسابات عملية متصلة لاتخاذ القرارات وصياغة الأحكام المهنية ومن هذه الأحكام حكم مدقق الحسابات بشأن مدى إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية لدى العميل، وما ينبثق عنه من حكم على مستوى خطر الرقابة. ويمكن القول بأن مدقق الحسابات مطالب مهنياً بتحديد مدى مقدرة الرقابة الداخلية على مساعدة إدارة المشروع على إعداد تقارير مالية خالية من التحريفات الجوهرية. ولكن التساؤلات التي تطرح هنا من هي الجهة المسؤولة عن تصميم الرقابة الداخلية؟ وما هو دور المدقق بخصوص الرقابة الداخلية لذا سنتقدم فيما يلي إجابة عن هذه التساؤلات.

6-1- تصميم الرقابة الداخلية:

يوجد اتفاق عام على أن مسؤولية تصميم أو وضع بنية محكمة للرقابة الداخلية والعمل على تحسينها وتطويرها، إنما تقع على عاتق إدارة المنشأة. إذ تعد الرقابة الداخلية وسيلة الإدارة وأداتها الفعالة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات، وتحقيق الرقابة الذاتية الآنية عليها، وحماية الأصول والأموال من كل عبث بها، والعمل على استغلال إمكاناتها المتاحة كافة أكفأ استغلال اقتصادي ورفع الكفاية الإنتاجية المختلفة إلى أعلى درجة ممكنة. الأمر الذي يؤدي إلى عد تصميم البنية الرقابية وتطبيقها وظيفة إدارية وجزءاً من مسؤولية الإدارة، حيث لا يمكن لأية مؤسسة القيام بتأدية عملياتها التشغيلية بكفاية بدون وجود رقابة داخلية فعالة، تغطي جميع مراحل أعمالها وأنشطتها. وان الاعتراف بضرورة تصميم رقابة داخلية وتطبيقها لأحكام سير العمليات بالكفاية المناسبة لا يعني أن هذه الرقابة- مهما بلغت درجة دقة تصميميها وسلامة تطبيقها- تضمن وجود إدارة رشيدة، أو أنها بمثابة حائل أو مانع لحدوث الغش أو الخطأ، وبخاصة لدى الذين يتولون مراكز المسؤولية.

إلا أنه قد يطلب، أحياناً من مدقق الحسابات القيام بتصميم الرقابة الداخلية أو إسداء النصح في تصميم تلك الرقابة أو تحسينها، بصفته خبيراً في هذا المجال، بدافع تقديم الاقتراحات البناءة. أي أن قيام المدقق بفحص النظام المعمول به في المؤسسة وتقويمه إنما يتم بهدف التعرف على نقاط الضعف فيه التي سيعطيها أهمية نسبية أكثر في عملية التدقيق وليس بهدف الجلوس إلى جانب الإدارة في تصميم النظام.

ولأحكام الرقابة، تتخذ المؤسسة الكثير من الإجراءات في سبيل منع ما قد يحدث من الأشياء غير المرغوب فيها واكتشافها. ولكن هل تظل المؤسسة توسع من تلك الإجراءات لأحكام الرقابة؟ أي إلى أي مدى تظل توسع من وضع الإجراءات التي تراها مناسبة لفعالية الرقابة الداخلية فتطبيقها؟ وبمعنى آخر، هل هناك علاقة بين درجة فعالة بنية الرقابة الداخلية وبين تكاليف تطبيقها؟ إن بعضهم أظهر هذه العلاقة باستخدام أسلوب تحليل التكلفة والعائد. حيث إنه بحسب هذا الأسلوب فإنه على الإدارة ألا تتخذ أي إجراء رقابي قبل دراسته وتقدير المنافع المتوقعة من تطبيقه، ومقابلتها بتكاليف تطبيق ذلك الإجراء. فإذا تبين أن هناك وفراً في التكاليف الناتجة عن سوء الاستعمال أو الإهمال، أو كان ذلك معادلاً لتكاليف تطبيق الإجراء الرقابي نفسه، فان عليها أن تقرر تطبيقه، وإذا كانت التكاليف أكبر فإنه ليس من الحكمة أن يتم تصميم مثل هذا الإجراء.

كما أنه على الإدارة أن تحدد درجة الخطر (الحد الأدنى) المسموح بها والتي ينبغي ألا يزيد عليها، حيث ‘ن الرقابة الداخلية -مهما كانت محبوكة- لا تعد الضامن الكامل، إذ إن كل توسيع في إجراءات الرقابة الداخلية، تقابله زيادة في تكاليف التنفيذ، ومن ثم يجب أن تسقط المنشأة من الإجراءات الرقابية ما تراه منها تكلفة إضافية.

6-2- خطوات تقويم الرقابة الداخلية:

ينبغي على المدقق دراسة وتقويم الرقابة الداخلية لكي يحدد مدى إمكانية الاعتماد على بنية الرقابة الداخلية، بناءاً على ما يصل إليه بشأن مظاهر القوة والضعف في هذا الهيكل، تصميماً وتنفيذاً. وإن عملية تقويم الرقابة الداخلية من قبل المدقق مهمة جداً للأسباب التالية:

أ- إنه ملزم بذلك استناداً إلى معايير التدقيق المقبولة عموماً.

ب- إنه يقوم بالتدقيق على أساس اختباري.

ج- مساعدة المدقق على تقدير مستوى خطر الرقابة.

د- مساعدة المدقق على تقدير المستوى المقبول من خطر الاكتشاف، في ظل مستوى مقبول من خطر التدقيق.

هـ ـ مساعدة المدقق على تحديد مدى اختبارات التدقيق وتوقيتها وطبيعتها للوصول بخطر الاكتشاف عند أدنى مستوى له.

ودراسة الرقابة الداخلية كأساس لتقويمها تشمل الخطوات التالية:

1- معرفة الرقابة الداخلية وفهمها:

تتطلب النشرة رقم (55) من معايير التدقيق و المعدلة بالنشرة رقم(78)، كذلك المعيار الدولي للتدقيق رقم (315) أن يحصل المدقق على فهم كاف للرقابة الداخلية في كل عملية تدقيق. ويجب أن يكون مدى هذا الفهم، كحد أدنى، كافياً لتخطيط التدقيق على نحو ملائم. ويقصد بعملية الفهم هذه الحصول على معلومات عن المنشأة وعن مكونات الرقابة الداخلية والتي سبق شرحها في الفقرة السابقة من هذا الفصل. ويحصل المدقق على هذه المعلومات عادة عن طريق إجراء مناقشات مع المستوى المناسب من موظفي المنشأة وبالرجوع إلى الوثائق المختلفة مثل اللوائح المحاسبية والمالية التي تحدد الإجراءات المختلفة، والخرائط التنظيمية، وتوصيف الوظائف، وخرائط التدفق، وتقارير التدقيق الخاصة بالتدقيق الداخلي وأوراقه وبرامجه، وعند جمع المعلومات عن الرقابة الداخلية فمن المفيد دراسة تتابع الإجراءات المستخدمة في معالجة مختلف أنواع العمليات الرئيسة. ويقصد بالعمليات تلك التي لها تأثير جوهري في القوائم المالية مثل المبيعات، المشتريات، المقبوضات والمدفوعات النقدية....الخ. ولتأكيد هذا الفهم يمكن للمدقق أن يلاحظ أداء أفراد العميل خلال التشغيل وإعداد المستندات والدفاتر وتنفيذ الأنشطة الرقابية. ويعزز ذلك فهم المدقق ومعرفته عن الرقابة أثناء التنفيذ. ويمكن أن يتم دمج كل من الملاحظة، والتوثيق، والاستفسار على نحو ملائم وفعال لتحقيق التشغيل للعمليات. وعن طريق هذا الإجراء، يستطيع المدقق اختيار عملية واحدة أو عدد قليل من العمليات وتتبع التشغيل المحاسبي لها بالكامل (من البداية إلى النهاية) ويتم في كل مرحلة من مراحل التشغيل تقديم الاستفسارات وملاحظة الأنشطة الجارية، بالإضافة إلى فحص المستندات والسجلات التي تحتفظ بها المنشأة وهذا الإجراء يُعد جزءاً من اختبارات الالتزام (المطابقة) التي سنتكلم عنها فيما بعد.

2 ــ توثيق المعرفة و الفهم للرقابة الداخلية:

ينبغي على المدقق توثيق فهمه للرقابة الداخلية، ويتم ذلك من خلال استخدامه للأساليب الشائعة لذلك وأهمها:

أ ــ أسلوب التقرير الوصفي:

بموجب هذا الأسلوب يحصل المدقق على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسي من العمليات. وعادة تتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، والمستندات التي يتم إعدادها، والسجلات التي يتم الاحتفاظ بها، وتقسيم الواجبات. وبعد إعداد هذا الوصف المكتوب يقوم المدقق عادة بتلخيص كل جزء رئيسي من أجزاء النظام كـ (قوي) أو (كاف) أو (ضعيف). ويظهر التقرير الوصفي لإجراءات التحصيل من الزبائن على سبيل المثال كما يلي:

الشركة س

تقرير وصفي عن المتحصلات النقدية

يقوم موظف البريد الوارد بفرز البريد وتجميع البريد الذي يحتوي على شيكات من الزبائن سداداً لحساباتهم والتي تتضمن أيضاً أذن توريد النقدية وهو الجزء العلوي من الفاتورة السابق إرسالها للزبون وتحتوي على اسمه وعنوانه ورقم حسابه والمبلغ المستحق عليه.

يقوم موظف البريد بإعداد قائمة بالشيكات الواردة على نسختين، ثم يقوم بإرسال أذون التوريد والنسخة الأولى من قائمة الشيكات الواردة إلى حسابات الزبائن، وترسل النسخة الثانية إلى قسم حسابات الأستاذ العام حيث تتم تدقيق مزدوجة على دقة تسجيل البيانات بكل قسم. تتم في قسم حسابات الزبائن مطابقة قائمة الشيكات الواردة مع أذون التوريد بهدف الرقابة على صحة السجلات ودقتها، ويتم ترحيل المبلغ إلى الجانب الدائن من حساب الزبون وحفظ كل من القائمة وأذون التوريد.

يقوم قسم حسابات الأستاذ العام بتدقيق قائمة الشيكات الواردة وبترحيلها إلى حساب إجمالي الزبائن وإلى حساب شيكات برسم التحصيل ويحفظ القائمة. ويتم إجراء مطابقة شهرية بين حساب إجمالي الزبائن وبين الحسابات الشخصية للزبائن.

يقوم أمين الصندوق باستلام الشيكات الواردة من قسم البريد ويحرر إشعار إيداع شيكات، ويذهب إلى المصرف يومياً لإيداع الشيكات ويحصل على إشعار إيداع من المصرف يحتفظ به في قسم المقبوضات.

اسم موظف البريد الوارد..........

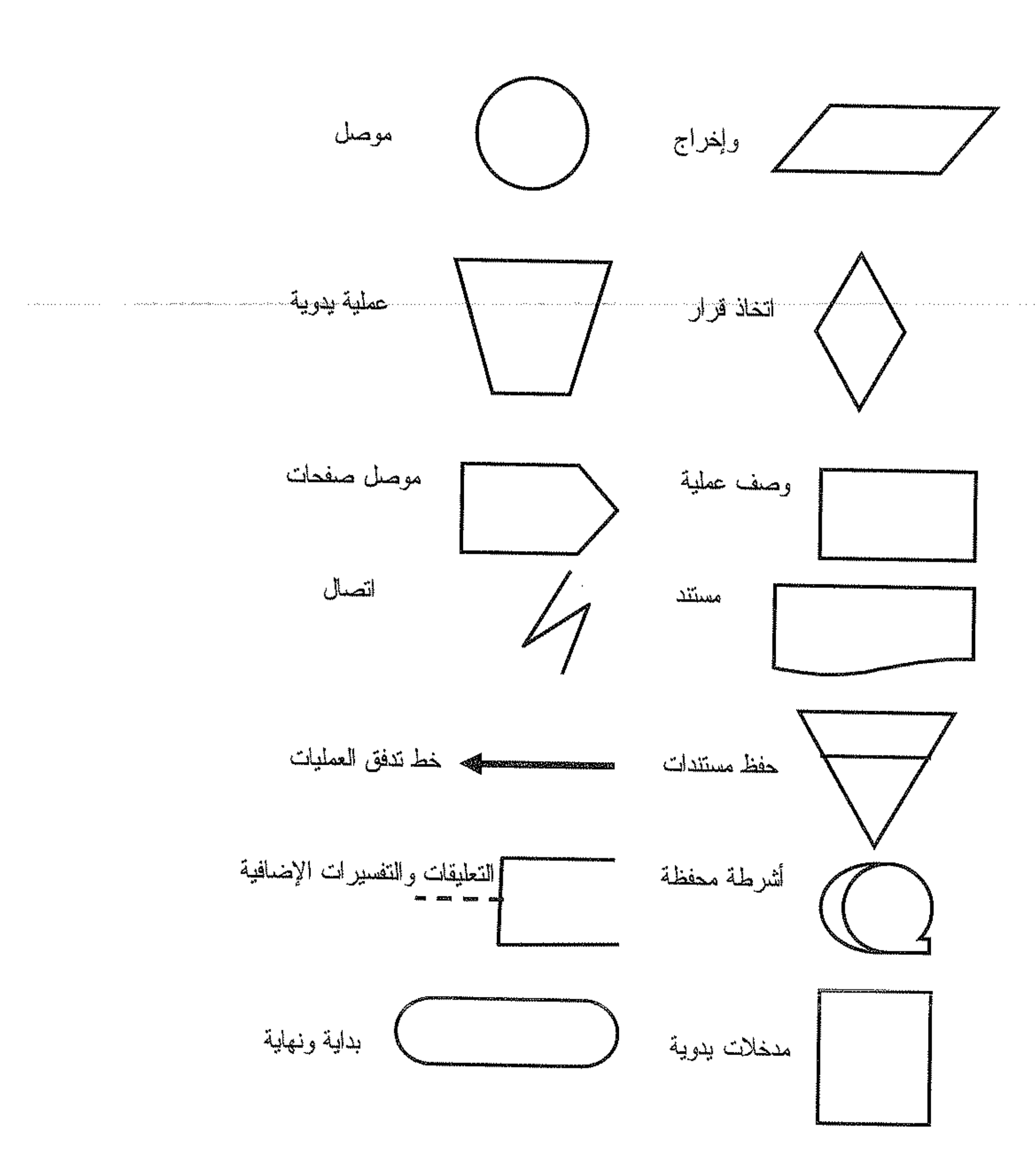
اسم أمين الصندوق...........

اسم موظف الأستاذ العام...........

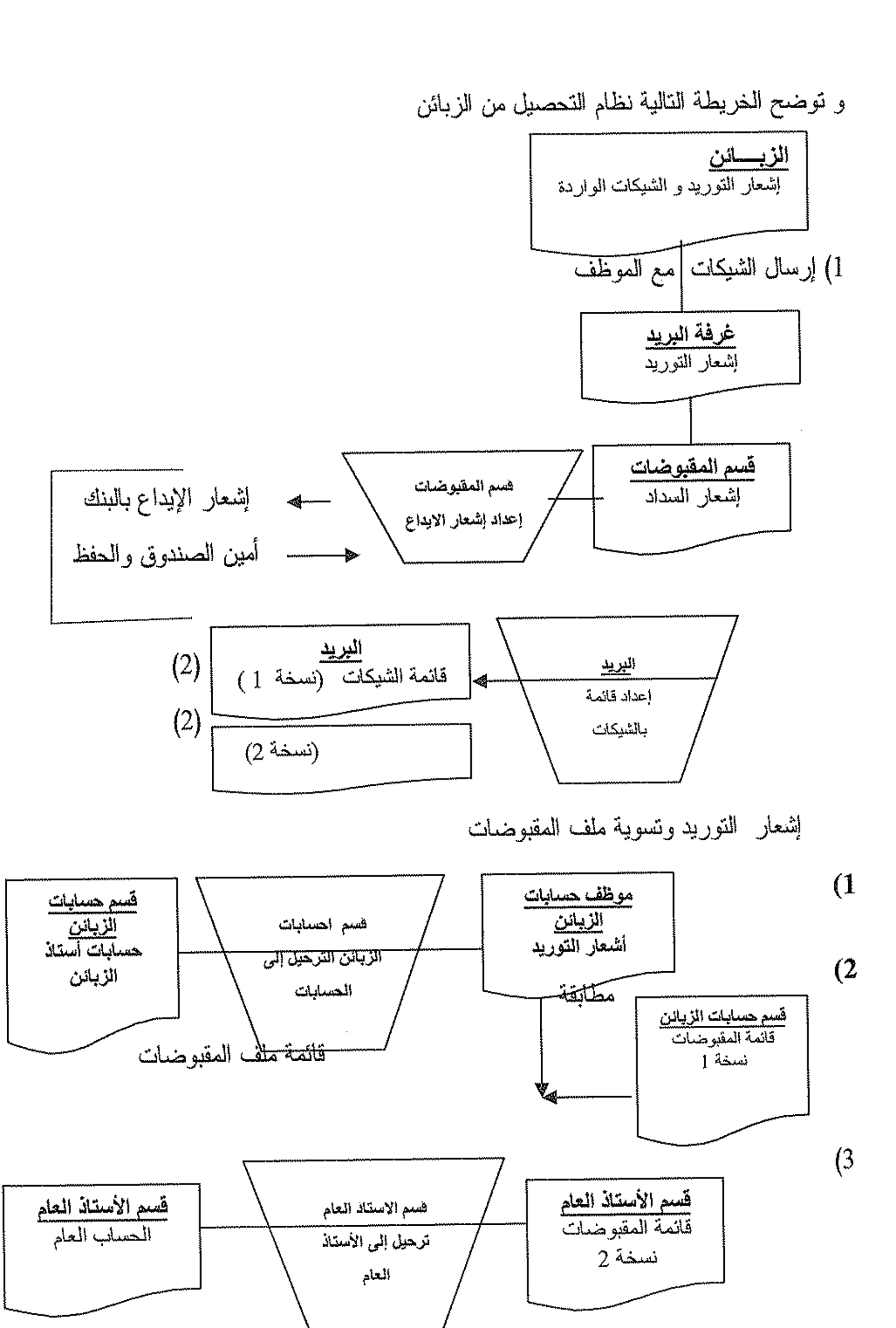
اسم موظف حسابات الزبائن........... توقيع المدقق

ب ـ أسلوب خرائط التدفق:

تمثل خريطة التدفق للرقابة الداخلية رسماً بيانياً بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة. وتستخدم الرموز الخطوط في هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام. ويتم إعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام. وتساعد خريطة التدفق المدقق على تصور العلاقة الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل تمييز الإجراءات الرقابية. فهي تعطي صورة أوضح وأكثر تحديداً عن النظام المستخدم، وعند استخدام الرموز والخطوط بدلاً من الكلمات كما هو في الأسلوب الأول تكون فرص سوء الفهم أقل، وبالإضافة إلى ذلك يمكن بسهولة تحديث خرائط التدفق في عمليات التدقيق المتعاقبة سنة بعد أخرى، فكل ما هو مطلوب هو إضافة أو تغيير بعض الخطوط أو الرموز. والاتجاه الحديث لدى المدققين هو تفضيل هذا الأسلوب، وهذا قد يكون عائداً إلى أن الصورة هي أفضل وسيلة للإيضاح وأهم الرموز المستخدمة هي:


موصل
وإخراج
عملية يدوية
اتخاذ قرار
موصل صفحات
وصف عملية
اتصال
مستند
خط تدفق العمليات
حفظ مستندات
التعليقات والتفسيرات الإضافية
أشرطة محفظة
بداية ونهاية
مدخلات يدوية

و توضح الخريطة التالية نظام التحصيل من الزبائن



جـ ـ أسلوب قوائم الاستقصاء:

يقوم هذا الأسلوب على إعداد قائمة تغطي إجراءات الرقابة الداخليــة لكــل دورة عمليــات، ويجــب أن تصاغ بحيث تكون الإجابة عليها بكلمة (نعم) أو (لا) والإجابات بلا تدل على نقاط ضعف فــي النظــام، أما الإجابات بنعم فتدل على وجود الإجراء الرقابي. كما يجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلــى الاستفسار عن تفصيلات العمل وخطواته المتبعة في كل مركز نشاط.

ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقــة تمكــن المــدقق مــن مراعــاة الاعتبارات التالية وهي:

أ ـ إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها.

ب ـ التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة ونواح الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية.

جـ ـ احتواؤها على وصف تفصيلي ونواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخليــة ويمكــن أن تقســم القائمة إلى الخانات التالية:

الأسئلة	نعم	لا	الضعف		ملاحظات
			بسيط	جسيم	

وفيما يلي قائمة تتعلق بالمقبوضات من الزبائن:

قائمة استقصاء الرقابة الداخلية

لنشاط المقبوضات من الزبائن

شركة............ تاريخ..........

أسماء ووظائف الإفراد العاملين بالمقبوضات.

الأسئلة	نعم	لا	الضعف		ملاحظات
			بسيط	جسيم	
1-هل يقوم أمين الصندوق بالتسجيل في دفتر المقبوضات ؟	✓				
2-هل توجد إجراءات رقابية على الشيكات الواردة بالبريد؟	✓				
3-هل يتم إيداع المقبوضات النقدية والشيكات الواردة بالبنك يومياً ؟					
4-هل يقوم موظفون مختلفون بمسك الحسابات الشخصية للزبائن وحساب إجمالي الزبائن ؟	✓				
5-هل تتم تدقيق الشيكات الواردة مع إذن توريد النقدية ؟	✓				
6-هل يستلم إشعار الإيداع في المصرف موظف غير الذي أودع الشيكات في المصرف ؟	✓				
7-هل تتم تسجيل جميع المقبوضات النقدية باستخدام آلة تسجيل النقدية؟	✓				
8-هل يتم تدقيق المجاميع اليومية لآلة تسجيل النقدية مع المقبوضات اليومية ؟	✓				
9-هل يتم إجراء مطابقة دورية ما بين أرصدة الحسابات الشخصية وحساب المراقبة الإجمالي للزبائن ؟	✓				

ويمكن للمدقق أن يستخدم كلاً من قائمة الاستقصاء وخريطة التدفق، وهذا الأمر مرغوب به بشدة في الواقع العملي، حيث توفر خرائط التدفق رؤية عامة عن النظام، بينما تعد قائمة الاستقصاء قائمة اختبار مفيدة لتذكير المدقق بالعديد من أنواع الرقابة المختلفة والتي يجب أن يكون موجودة. وفي حال استخدام الأسلوبين معاً، سيتوافر للمدقق فهم ممتاز للنظام.

3- اختبارات تنفيذ الرقابة الداخلية (اختبارات المطابقة):

الهدف من هذه الاختبارات هو التأكد بطريقة معقولة من أن الإجراءات الموصوفة تستخدم بشكل فعلي. فالإجراءات التي تحتوي عليها اللوائح المالية والمحاسبية أو التعليمات الأخرى التي تصدرها الإدارة قد لا يتم تنفيذها فعلاً من جانب الموظفين. وجاء في المعيار الدولي للمدقق رقم (315) أن الهدف من اختبارات الرقابة يكمن في الحصول على أدلة تخص فعالية كل من:

آ-تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، وذلك لبيان فيما إذا كانت هذه الأنظمة مصممة بشكل ملائم لمنع المعلومات الخاطئة أو اكتشافها وتصحيحها.

ب-كيفية عمل الضوابط خلال الفترة.

فقد يوجد بنية جيدة للرقابة الداخلية من الناحية النظرية ولكن هذه البنية قد تصبح مصيبة في التطبيق لأن قواعدها وإجراءاتها لا يتم احترامها أو الالتزام بها. فاختبارات الرقابة تركز على تنفيذ الإجراءات الرقابية والالتزام بها، وينبغي أن يتم القيام بها على مدار الفترة المحاسبية. وتتعلق هذه الاختبارات بالأسئلة الثلاث التالية:

آ-هل تم تنفيذ الإجراءات الرقابية.

ب-كيف تم تنفيذ الإجراءات الرقابية.

جـ- من نفذ هذه الإجراءات الرقابية.

وهذه الاختبارات ضرورية إذا أراد المدقق الاعتماد على هذه الإجراءات الموضوعة في تحديد طبيعة اختبارات تحقيق مختلف أنواع العمليات والأرصدة وتوقيتها ومداها. ولكن هذه الاختبارات تصبح غير ضرورية إذا لم يرد المدقق الاعتماد عليها لتحقيق هذا الغرض وذلك بسبب:

آ-أن الإجراءات الموضوعة غير مرضية وضعيفة بحيث لا يمكن الاعتماد عليها.

ب-أن تكلفة تنفيذ هذه الاختبارات أكبر من الوفر الناتج عن التخفيض في كمية اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة.

ولهذا السبب يقوم المدقق وفي مرحلة التخطيط للتدقيق بإجراء تقويم أولي للرقابة الداخلية ليقرر إلى أي مدى يمكن الاعتماد على الرقابة الداخلية. فإذا أظهر هذا التقويم أنه لن يستطيع الاعتماد على الرقابة الداخلية في بعض النواحي، فيستطيع المدقق في هذه الحالة استبعاد اختبارات الرقابة الداخلية بشأن هذه النواحي والتركيز على القيام بالاختبارات التي تهدف إلى تحقيق عناصر القوائم المالية.

ويستخدم المدقق مجموعة من الإجراءات لتنفيذ اختبارات الرقابة وهي:

1- الاستفسار من الإفراد عن كيفية أداء الأعمال:

على الرغم من أن الاستفسار لا يعد مصدراً قوياً للأدلة عن فعالية الرقابة الداخلية، إلا أن الاستفسار يعد شكلاً ملائماً. فمثلاً، عند الحصول على فهم للضوابط الرقابية على النقدية، فإن من الممكن أن يحصل المدقق على أدلة إثبات تتعلق بفعالية عملية مطابقة حساب المصرف وذلك من خلال الاستفسار، وهنا يستطيع المدقق تحديد من قام فعلاً بالعمل لكل وظيفة وليس فقط من كان المفروض أن يقوم به.

2- فحص المستندات والسجلات والتقارير:

ينتج من العديد من الضوابط الرقابية سند واضح من الأدلة المستندية. فمثلاً، عند استلام أمر الشراء من الزبون، يتم استخدامه لإعداد أمر البيع والذي ينبغي أن يستخدم للموافقة على الائتمان. ويتم إرفاق أمر الشراء مع أمر البيع للترخيص بعمليات تشغيلية أخرى. وبذلك يحصل المدقق على أدلة توفر قناعة بأن الضوابط الرقابية تعمل كما هو مرسوم.

3 ـ ملاحظة عادات العمل:

توجد ضوابط رقابية لا ينتج عنها سند لأدلة التدقيق. مثلاً، يعتمد التأكد من وجود الفصل بين الواجبات على تنفيذ مهام محددة بواسطة أفراد محددين، وعادة لا يتم توثيق الأداء المنفصل، على ملاحظة المدقق نفسه.

4 ــ إعادة تأدية الضوابط الرقابية:

يوجد أنواع من الأنشطة المتعلقة بالرقابة تتوافر عنها مستندات وسجلات، ولكن لا يكون محتواها كافيـاً للمدقق لتقدير مدى فعالية تنفيذ هذه الأنواع. فمثلاً، بفرض أن المدقق يرغب في التحقق من أن الأسـعار في فواتير البيع من خلال الاطلاع على قائمة الأسعار القياسية لدى الشركة كوسـيلة للتحقـق الـداخلي. ولكن، لا يوجد أية إشارة على إتمام هذا التحقق في فواتير البيع. هنا من المفيد والمتعارف عليه أن يقـوم المدقق بالتنفيذ الفعلي لهذا الإجراء لمعرفة ما إذا كان يمكن التوصل للنتائج المناسبة. ويسـتطيع المـدقق أن ينفذ هذا الإجراء من خلال تتبع أسعار البيع ومقارنتها بالأسعار المرخص بها فـي القائمـة القياسـية بتاريخ إجراء عملية البيع. وإذا لم يلاحظ المدقق وجود أية تحريفات، يستنتج المدقق أن الإجـراءات قـد تم تنفيذها وفقاً لما هو مخطط لها.

والوضع الأفضل يقتضي تطبيق اختبارات الرقابة على العمليات التي تتم خلال السـنة الماليـة بأكملهـا وذلك لكي تمثل العينة المختارة المجتمع التي سحبت منه أفضل تمثيل ويتوقف مـدى تطبيـق اختبـارات الرقابة على خطر الرقابة المقدر المرغوب فيه فإذا كان المدقق راغباً في تقدير خطر الرقابة على نحـو منخفض، يجب عليه أن يقوم بتنفيذ اختبارات رقابة مكثفة، أي تطبيق عينة كبيـرة الحجـم لإجـراءات التوثيق والملاحظة وإعادة التشغيل.

كما يمكن للمدقق أن يعتمد على الأدلة الخاصة بالتدقيق في السنة السابقة، وخاصة إذا تم التوصل لأدلـة في التدقيق التي تم تنفيذها في السنة السابقة تشير إلى أنه يتم تنفيذ أساليب الرقابة على نحو فعـال، ورأى المدقق أن الوضع في السنة الحالية يمثل استمراراً لذلك، يمكن تخفيض حجم اختبارات الرقابة إلـى حـد ما في السنة الحالية. ولكن ينبغي على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار عوامل متعددة منها التغييرات فـي الموظفين الأساسين، أو التقلبات الموسمية المهمة في حجم المعاملات أو الخطأ البشري، لأن مثـل هـذه العوامل قد تكون أسباب لحدوث انحرافات عن الضوابط الموصوفة.

وفي الختام ينبغي التنويه بأنه يوجد تداخل كبير بين اختبارات الرقابة وإجراءات معرفة الرقابة وفهمهـا. وهذا يظهر من خلال استخدام الإجراءات نفسها المتمثلة في الاستفسار، والتوثيق، والملاحظـة. ويوجـد خلافان عند تنفيذ هاتين الخطوتين وهما :

أ- عند المعرفة والفهم للرقابة يتم تطبيق الإجراءات على كافة أنواع الرقابة التي يتم التعرف بها كجزء من فهم الرقابة الداخلية، بينما يتم تطبيق اختبارات الرقابة فقط إذا تم تقدير خطر الرقابة عند مستوى منخفض وبالتالي يتم تطبيقها فقط على الأساليب الرئيسة للرقابة.

ب-يتم التوصل إلى الفهم والمعرفة من خلال تطبيق إجراءات الفهم على عملية مالية واحدة أو عدد محدود من العمليات، أما اختبارات الرقابة، فيتم تنفيذها على عدد كبير من العمليات المالية.

وتمثل اختبارات الرقابة التي يتم تنفيذها في الأساليب الرئيسة من الرقابة استخداماً موسعاً للإجراءات التي تم اتباعها للتوصل إلى المعرفة والفهم مع استثناء إجراءات إعادة التشغيل. ولذلك، إذا خطط المدققون في بداية التدقيق أن يكون خطر الرقابة منخفضاً، فإنهم يدمجون هذين النوعين من الإجراءات ويقومون بتنفيذها بشكل متزامن.

وفي بيئة نظام معلومات يستعمل الحاسوب، لا تتغير أهداف اختبارات الرقابة عنها في البيئة اليدوية، ومع ذلك فإن بعض إجراءات التدقيق قد تتغير وقد يجد المدقق نفسه مضطراً، أو قد يفضل، استعمال طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب. إن استعمال هذه الأساليب التقنية، مثلاً، أدوات استجواب الملف أو معلومات اختبار التدقيق، قد تكون ملائمة عندما لا يوفر النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية أدلة منظورة توثق عمل الضوابط الداخلية والتي تتم برمجتها في النظام المحاسبي الممكن.

4 ـ تقويم الرقابة الداخلية:

استناداً إلى نتائج اختبارات الرقابة، على المدقق تقويم ما إذا كانت الضوابط الداخلية قد صممت وتعمل كما كان متوقعاً عند التقدير الأولي لمخاطر الرقابة. إن تقويم الانحرافات قد ينتج عنه استنتاج المدقق بأن مستوى مخاطر الرقابة المقدر يحتاج إلى إعادة نظر. في مثل هذه الحالات يقوم المدقق بتعديل طبيعة الإجراءات الأساسية المخططة وتوقيتها ومداها والمقصود بذلك اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة. إذاً فالغرض من تقويم المدقق للرقابة الداخلية هو تحديد أثر ذلك في اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة. فبالنسبة لطبيعة الاختبار قد يرى المدقق مثلاً إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة أن يحصل على كشف الحساب مباشرة من البنك وأن يقوم هو بنفسه بإعداد مذكرة التسوية بدلاً من الاعتماد

على مذكرة التسوية التي أعدها العميل. وبالنسبة للتوقيت فإذا كانت الرقابة الداخلية في دورة الإيـــرادات جيدة ويمكن الاعتماد عليها فقد يتم تحقيق الجزء الأكبر من حسابات الزبائن والمبيعات قبل نهايـــة الســـنة المالية بشهر أو شهرين وبالعكس إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة فيجب تحقيق أرصـــدة الزبـــائن فـــي نهاية السنة المالية. أما بالنسبة للمدى فإن فاعلية الرقابة الداخلية تؤثر في كمية الاختبارات التي يقوم بهـــا المدقق. فإذا كانت الرقابة فعالة فيحتاج المدقق إلى اختبارات أقل والعكس بالعكس.

علاوة على ذلك، ومن وجهة نظر المدقق، فإن وجود رقابة داخلية قوية تســـاعده علـــى إعطـــاء تأكيـــد باكتشاف الأخطاء والغش بسرعة معقولة وبالتالي تساعده على تحديد إجراءات التـــدقيق المناســـبة التـــي تمكنه من إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية.

5 ــ الإبلاغ عن فعالية الرقابة الداخلية:

أسهم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بدور فعال في تطور الاهتمام بالرقابـــة الداخليـــة وإعـــداد التقارير عن فعاليتها، وذلك من خلال العديد من النشرات والتقارير المهنية. وأهم هـــذه النشـــرات هـــي نشرة معايير التدقيق رقم(55) التي فرضت التزاماً مهنياً على المدقق بالحصول على فهم كـــافٍ لهيكـــل الرقابة الداخلية، الذي يتضمن بيئة الرقابة، والنظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة. والنشـــرة رقـــم (60) التي تتطلب من المدقق إخطار لجنة التدقيق بأوجه القصور الهامة في تصميم أو تشغيل هيكـــل الرقابـــة الداخلية، التي قد تؤثر عكسياً في قدرة المنشأة على تسجيل أو تشغيل أو تلخيص أو إعداد بيانات ماليـــة تماشي مع تأكيد الإدارة عن القوائم المالية. كما أصدر المجمع في عام 1993 تقريـــر تضـــمن توصـــية لهيئة تداول الأوراق المالية بأن يتضمن التقرير السنوي لكل شركة مسجلة، تقريـــر الإدارة عـــن فعاليـــة الرقابة الداخلية في إعداد التقارير المالية، وتقريراً للمدقق الخارجي يتضمن رأيه بخصوص ذلـــك. كمـــا أصدر المجمع النشرة رقم (78) أشار فيها إلى أن الرقابة الداخلية تعد خط الدفاع الرئيسي للوقايـــة مـــن إعداد التقارير المالية الاحتيالية، وأن مجتمع الاستثمار في حاجة إلى معرفة نتائج إجراء تقـــويم مســـتقل لمدى قوة هذا الخط. لذا وانطلاقاً من ذلك فإن المدقق ملزم بإعداد تقرير حول تأكيـــد الإدارة بخصـــوص فعالية الرقابة الداخلية وليس عن فعالية الرقابة الداخلية، ولكن بعد تقويم الأدلة التي يتم الحصول عليهـــا.

وإن محتويات تقرير المدقق تعتمد على الطريقة التي تستخدمها الإدارة في إعداد تأكيدها عن فعالية الرقابة الداخلية، حيث إن الإدارة قد تعد تأكيدها في صورة تقرير منفصل أو في صورة خطاب يوجه للمدقق. وفي حالة إعداد الإدارة لتأكيدها في صورة تقرير منفصل، فإنه من الضروري أن يتضمن تقرير المدقق عن تأكيد الإدارة بخصوص فعالية الرقابة الداخلية، الفقرات التالية:

1. فقرة افتتاحية.
2. فقرة النطاق.
3. فقرة الحدود الملازمة.
4. فقرة إبداء الرأي.

وقد نص قانون Serbans oxley على ضرورة قيام الإدارة بإعداد تقرير لتقويم الرقابة الداخلية، ثم قيام المحاسب القانوني بتقويم هذا التقرير وإبداء رأيه بمدى صدقه ودقته، ونعتقد أن على المعايير الدولية أن تحذو حذو المشرع الأمريكي الذي أخذ يجد صدى مماثلاً في بعض الدول الأخرى كبريطانيا وأستراليا، نظراً لأهمية قيام الإدارة بالتقرير عن الرقابة الداخلية وقيام المدقق ببيان رأيه في مصداقية هذا التقرير. ونبين فيما يلي نموذجاً لذلك التقرير:

تقرير المدقق المستقل

نحن قد فحصنا تأكيد الإدارة أن شركة........ لديها رقابة داخلية فعالة على إعداد التقارير المالية في 31/ 12/ 2011، الذي يتضمنه تقرير الإدارة المرفق عن الرقابة الداخلية.

وقد تم الفحص وفقاً للمعايير التي أصدرت بواسطة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وبالتالي، فإنه قد تضمن الحصول على فهم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، واختبار وتقويم فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية، والإجراءات الأخرى التي نعتبرها ضرورية. وإننا نعتقد أن الفحص يوفر أساس معقولاً لرأينا.

وبسبب الحدود الملازمة لأي رقابة داخلية، فإنه قد لا يتم اكتشاف بعض الأخطاء أو المخالفات. أيضاً، فإن توقع أي تقويم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية للفترات المستقبلية يخضع لمخاطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف، أو أن درجة الالتزام بالسياسات والإجراءات قد تخفض.

في رأينا أن تأكيد الإدارة أن شركة........ لديها رقابة داخلية فعالة على إعداد التقارير المالية في 2011/12/31 قد حدد بعدالة، في كل الجوانب الهامة اعتماداً على المقاييس الموضوعة.

الاسم :..........

التوقيع:........

التاريخ : / / /

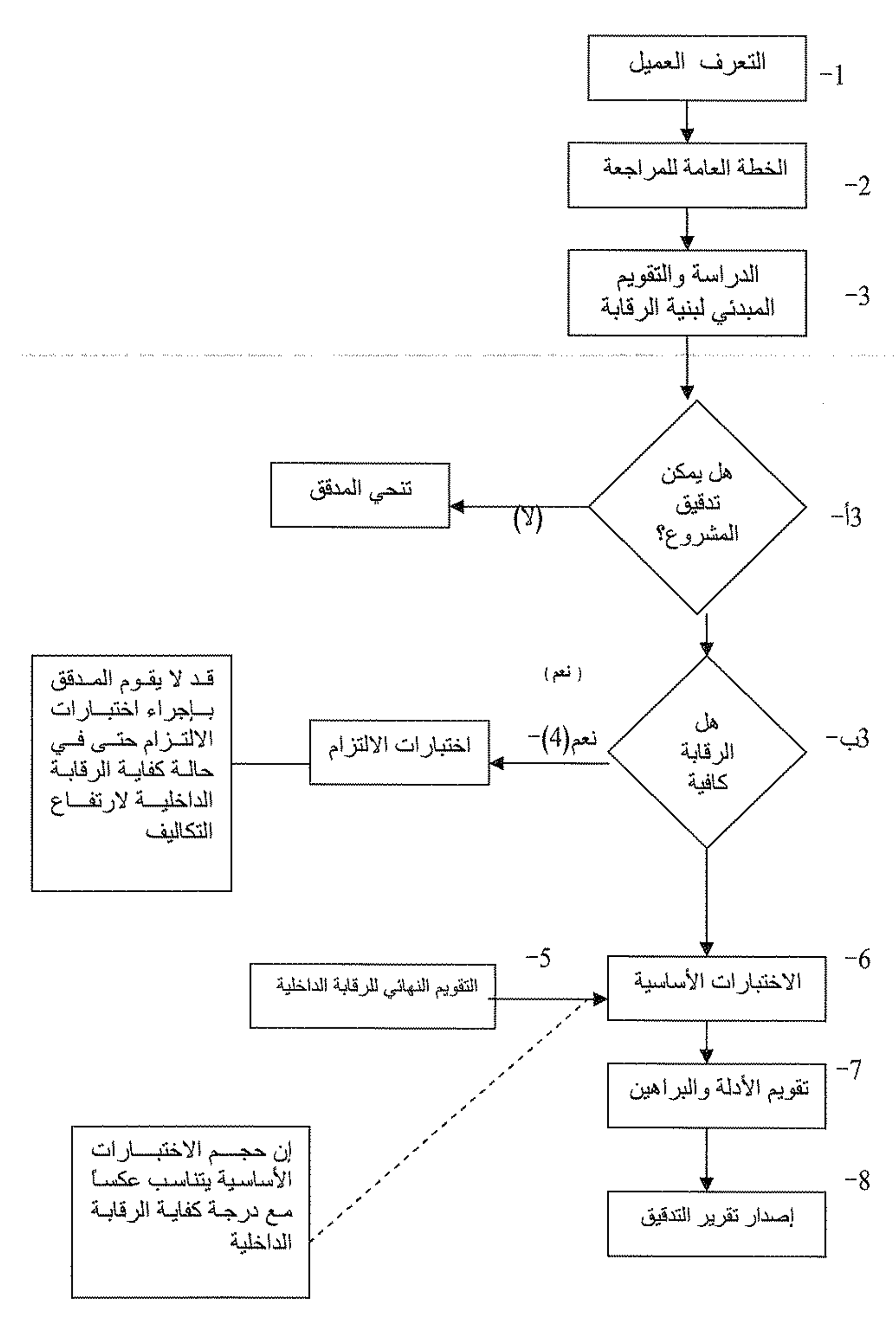
ويمكن تعديل التقرير السابق في حالة وجود أي من الحالات التالية :

- نقطة ضعف هامة.
- قيود على نطاق الفحص.
- أحداث لاحقة قد يكون لها تأثير هام في الرقابة الداخلية.

- الارتباط بإبداء الرأي في تأكيد الإدارة بخصوص جزء من الرقابة الداخلية.
- الارتباط بإبداء الرأي في تأكيد بخصوص ملاءمة تصميم الرقابة الداخلية.
- المنشأة تستخدم مقاييس للرقابة لم تراع عند إعدادها العناية الواجبة.

وفي حالة إعداد الإدارة تأكيدها في صورة إقرار، فإنه يجب على المدقق الإشارة في الفقـرة الافتتاحيـة إلى خطاب الإقرار وتاريخه، وإضافة فقرة خاصة تتضمن أن توزيع تقرير المدقق يقتصر على مجلـس الإدارة والإدارة، وأن المعلومات التي تتضمنها يجب ألا تستخدم في أي غرض آخر.

وفي الختام يمكننا تلخيص خطوات تقويم الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي:


1- التعرف العميل
2- الخطة العامة للمراجعة
3- الدراسة والتقويم المبدئي لبنية الرقابة
3أ- هل يمكن تدقيق المشروع؟
(لا)
تنحي المدقق
(نعم)
3ب- هل الرقابة كافية
نعم(4)-
اختبارات الالتزام
قد لا يقوم المدقق بإجراء اختبارات الالتزام حتى في حالة كفاية الرقابة الداخلية لارتفاع التكاليف
5- التقويم النهائي للرقابة الداخلية
6- الاختبارات الأساسية
7- تقويم الأدلة والبراهين
8- إصدار تقرير التدقيق
إن حجم الاختبارات الأساسية يتناسب عكساً مع درجة كفاية الرقابة الداخلية

سابعاً: أثر تكنولوجيا المعلومات في تقويم الرقابة الداخلية:

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات من قبل الشركات سيؤدي إلى تغيير معالجات المعلومات المالية وحفظ هذه المعلومات وإبلاغها. لذا ينبغي أن ينصب اهتمام المدقق في بيئة تكنولوجيا المعلومات على نواح متعددة، منها على سبيل المثال أثر الرقابة بالحاسوب في الرقابة الداخلية، وفي مخاطر الرقابة وأن يتفهم أنواع الرقابة في ظل تكنولوجيا المعلومات.

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات سوف يساعد على تحسين الرقابة الداخلية، عن طريق التحول نحو الرقابات اليومية من خلال الحاسوب. والتي تتجلى في الرقابات المبرمجة والتي تساعد على اختبار التحقق من توازن كل عملية مالية يتم تشغيلها. ونتيجة لذلك ينخفض واحتمال حدوث الأخطاء التي كان يرتكبها الإنسان في ظل الرقابة التقليدية.

كذلك سيؤدي إلى تحسين القرارات الإدارية. ومن أهم هذه القرارات ما يختص بتنظيم هذه التكنولوجيا المتقدمة وإدارتها، ومراقبة عمليات الشركة.

وبالتالي فإن المعلومات المنتجة (المخرجات) ستكون أكثر موضوعية وأقل عرضة للتحريف. وبما أن تكنولوجيا المعلومات تؤدي إلى تحسين الرقابات فسوف تؤثر في خطر الرقابة، حيث ستساعد المدقق على تقدير هذا الخطر بأنه منخفض مقارنة بالمعالجة التقليدية. والسبب يعود إلى أن احتمالات حدوث تحريفات ستكون أقل، واحتمالات اكتشافها ستكون أكبر. ولكن بالمقابل يجب ألا يغيب عن الأذهان أن تكنولوجيا المعلومات يمكن أن تتسبب بمخاطر جديدة، مثل مخاطر الغش التكنولوجي، وعدم كفاءة الأفراد القائمين على تطبيقها، الأمر الذي يتطلب من مدقق الحسابات عدم تجاهلها وأخذها في الحسبان عند تقدير خطر الرقابة الداخلية. وتفرق معايير التدقيق بين مجموعتين من الرقابة في ظل تكنولوجيا المعلومات وهما الرقابة العامة والرقابة التطبيقية. ويقصد بالرقابة العامة تلك الرقابة المتعلقة بوظائف تكنولوجيا المعلومات وتشمل إدارة وظيفة تكنولوجيا المعلومات تطوير النظم، واقتناء البرامج وصيانتها، والحفظ المادي للبرامج والتجهيزات والبيانات، وهي مصممة لحماية الرقابة التطبيقية وضمان فعاليتها.

أما الرقابة التطبيقية فهي الرقابة المطبقة على كل عملية على حدة. مثل الرقابة علـى تشـغيل أنشـطة دورة الإيرادات، الرقابة على تشغيل أنشطة دورة المشتريات والمصاريف،....الخ. ويقوم المدقق بتقـويم الرقابة التطبيقية بحسب مجال التدقيق، مثل مجموعات العمليات، أو الحساب الذي تأثر بالتطبيق. وتشـمل ثلاثة أنواع وهي الرقابة على المدخلات، الرقابة على التشغيل، والرقابة على المخرجات. وسيتم الحـديث بالتفصيل عن هذه الرقابات في كتاب إجراءات التدقيق.

ثامناً: الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة:

لقد تعلقت المناقشة السابقة للرقابة الداخلية واعتباراتها من قبل المدققين المستقلين بالشـركات الكبيـرة. فالرقابة الداخلية الفعالة والممتازة يمكن تحقيقها في الشركات الكبيرة عبـر فصـل الواجبـات بحيـث لا يستطيع شخص واحد معالجة العملية منذ البداية حتى النهاية. أما في الشركات الصغيرة التي تملك مكتبـاً أو اثنين للموظفين، فهناك فرصة صغيرة أو لا توجد أيـة فرصـة لفصـل الواجبـات والمسـؤوليات. وبالتالي، تميل الرقابة الداخلية إلى الضعف، إن لم تكن غائبة كليـاً، إلا إذا اعتـرف المـدير أو المالـك بأهميتها وشارك بالأنشطة الرئيسة.

وبسبب غياب الرقابة الداخلية القوية في المؤسسات الصغيرة، فعلى المـدققين المسـتقلين الاعتمـاد على الاختبارات الأساسية لأرصدة الحساب وعلى العمليات أكثر من اعتماد الشـركات الكبيـرة عليهـا. وعلى الرغم من أنه من المستحسن الاعتراف بأن الرقابة الداخلية نادراً ما تكـون قويـة فـي الأعمـال الصغيرة، غير أن هذه القيود لا تشكل مبرراً لتجاهل الأشكال المتوفرة للرقابة.

فقد يستطيع المدققون تقديم مساهمة قيمة للشركات الصغيرة عبر تشجيع تطبيق بعض الإجـراءات الرقابية بحسب الظروف المتاحة. فالممارسات المحددة التالية هي دائمـاً قابلـة للاسـتخدام حتـى فـي الشركات الصغيرة جداً:

1- تسجيل كافة الإيصالات النقدية فوراً.

2-إيداع جميع النقدية يومياً.

3-جعل جميع الدفعات بشيكات مرقمة تسلسلياً، باستثناء النفقات الصغيرة التي تدفع من صندوق السلف.

4-تسوية الحسابات المصرفية شهرياً، وحفظ نسخ عن التسويات في ملف.

5- استخدام فواتير مبيعات، وأوامر شراء، وتقارير استلام مرقمة تسلسلياً.

6-إصدار شيكات للبائعين فقط بعد استلام الفواتير المصدقة المرفقة بأوامر الشراء وتقارير الاستلام.

7-موازنة دفتر الأستاذ المساعد مع حسابات الرقابة في مدد زمنية منتظمة، وإعداد قوائم بريدية شهرياً للعملاء.

8-إعداد القوائم المالية المقارنة شهرياً في تفصيل كاف للكشف عن التباينات الهامة في أي بند من بنود الدخل أو الإنفاق.

إن الالتزام بممارسات قواعد الرقابة الأساسية يقلص خطر الوقوع في أخطاء جوهرية، أو مرور أية اختلاسات جوهرية دون اكتشاف. وإذا كان حجم العمل يسمح بفصل الواجبات بين إدارة الأموال والمحاسبة عنها فإن ذلك يشكل أساساً رقابياً هاماً.

تاسعاً ـ تدقيق الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية:

إن الهدف العام لتدقيق الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية، هو الحصول على أدلة مؤهلة حول تصميم وتشغيل الرقابة على قضايا القوائم المالية ذات العلاقة بالحسابات ذات الأهمية والإفصاح في القوائم المالية. ولابد للمدقق من تخطيط وإنجاز التدقيق للحصول على تأكيد معقول بأن نقاط الضعف ذات الأهمية المادية محددة. وإن عملية التخطيط هذه تحتاج إلى إشراف فعال على الأشخاص الذين يساعدون المدقق في إنجازه لهذه المهمة.

وتستهدف مرحلة التخطيط إلى التعرف على رقابة الشركة على التقارير المالية خلال فترة الارتباط، وترتبط هذه العملية على الظروف في ظل الأهمية النسبية، وهذا يقتضي من المدقق التعرف على الظروف التي تواجه الصناعة التي يعمل فيها العميل من خلال التقارير المالية المرتبطة بالشركات العاملة في هذه الصناعة والظروف الاقتصادية التي تحيط بتلك الصناعة، وحجم المنافسين على

المستوى، المحلي والدولي ومدى اعتماد الشركة تحت التدقيق على التصدير في مبيعاتها ومستوى تغطيتها للسوق المحلي، بالإضافة إلى معرفة القوانين والأنظمة المتعلقة بنشاط الشركة ولا سيما الرسوم الجمركية على السلع المنافسة والرسوم الجمركية على المواد الأولية والمساعدة في حال الاستيراد، ومدى قدرة منتجات الشركة على المنافسة مع الشركات الدولية الأخرى، وفي حال شعور المدقق بأن الشركة تواجه منافسة شديدة عليه أن يطلع على الإجراءات التي اتخذتها الشركة أو تفكر في اتخاذها لدرء هذا الخطر، ولا يقل عن ذلك أهمية معرفة الأعباء التكنولوجية التي تتحملها الشركة تحت التدقيق ومدى كفاءة منتجاتها والقيادات الإدارية التي تعمل فيها ومدى قدرتها على مواكبة التطور في عصر يعم فيه التطور والتغير بمستوى لم تشهده البشرية من قبل، وهل شهدت الشركة أي تغيرات خلال فترة الارتباط؟ وما هي أسبابها، وما هي الأهداف المتوقعة من خلال هذه التغيرات، وهل انعكست هذه التغيرات على مستوى التقارير المالية التي تقوم الشركة بإعدادها؟.

وإن إدراك المدقق لمثل هذه القضايا التي تحيط بعمل الشركة من النواحي الاقتصادية والتكنولوجية يحتاج من المدقق أن يطلع على سياسات الشركة والقرارات المتخذة في هذا الشأن ليس على مستوى إجراءات رقابية تفصيلية بل على مستوى الشخصية المعنوية (الشركة تحت التدقيق) ككل.

وإن معرفة ذلك تحتاج إلى الاطلاع على آراء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وما تم الاطلاع عليه من قبل لجنة التدقيق أو التدقيق الداخلي، ويمكن تقويم هذه الآراء من خلال المناقشات الشفهية أو الاطلاع على المحاضر المكتوبة والقرارات المتخذة في مستوى الإدارة العليا وهذا يحتاج إلى تبني مدخل أعلى ـ أدنى.

1ـ مدخل أعلى ـ أدنى:

لم يحدد المدخل المهني من خلال معايير التدقيق الدولية، أو معايير التدقيق **GAAS** الأمريكية، إذا ما كان تقويم الرقابة الداخلية بهدف تحديد حجم وطبيعة الإجراءات الجوهرية، يتم من أدنى إلى أعلى أم من أعلى إلى أدنى بل إنه أميل لتبني مدخل أدنى أعلى من خلال مدخل المعاينة الذي يعد أساساً لا بد منه لاختيار العينات ثم اختبارها، هذا المدخل الذي لا يميز في جوهره بين العمليات المالية أو القضايا

الداخلة في القوائم المالية، بل يُعدها تتمتع بفرص متكافئة للدخول في العينات الإحصـــائية، إلا أن مـــدخل الرقابة الداخلية على التقارير المالية كان واضحاً في تبني مدخل أعلى درجة ـــ أدنى. ما يجعـــل تقـــويم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة تحت التدقيق خطوة أساسية تتم فـــي مرحلـــة التخطـــيط قبـــل البـــدء بالإجراءات التفصيلية.

إذ يبدأ مدخل أعلى ـــ أدنى من مستوى القوائم المالية مع فهم المدقق للمخاطر الكليـــة علـــى المشـــروع متمثلاً بالرقابة الداخلية على التقارير المالية، بادئاً من القوائم المالية التي تمثل المشـــروع ككـــل ومـــدى تعرض مركزه المالي للتهديد أو أرباحاً للتدهور أو سيولته للعجز بالإضافة للمخاطر والسياسات التي لـــم تنعكس على القوائم المالية بعد، ثم يبدأ بالنزول إلى مستوى الحسابات والأرصدة الإجمالية والإفصـــاحات التي لم تنعكس على القوائم في القوائم المالية أو الافصاحات أو التقارير المالية المرحلية، أو أي تقـــارير مالية تعدها المنشأة قيد التدقيق خلال مرحلة الارتباط.

وقد تمثل تقارير المدقق الداخلي أو لجنة التدقيق أو مخاطر مجلس الإدارة صورة عن الرقابة التي تقـــوم بها الإدارة لدرء المخاطر التي يتعرض لها المشروع، ما يساعد المدقق على وضع خطته لتقويم الرقابـــة الداخلية على التقارير المالية بشكل أكثر تفصيلاً.

ويقتضي مدخل أعلى ـــ أدنى إعطاء أهمية كبيرة للبيئة الرقابية وما تتضمنه من شـــفافية تعكـــس تـــبن للمعايير الأخلاقية التي تؤثر في ممارسة العمليات والأنشطة داخل الوحدة المعنوية وتترك آثارهـــا علـــى احتمال منع التضليل أو الوقاية منه على أساس زمني، ويترك تقويم المدقق للبيئة الرقابية آثاراً واضـــحة على نماذج رقابية أخرى يختارها المدقق للبيئة الرقابية آثاراً واضحة على نماذج رقابية أخرى يختارهـــا المدقق في سبيل إنهاء مهمته كما يترك آثاراً على طبيعة ومدى توقيـــت الرقابـــة مـــن خـــلال النمـــاذج الأخرى.

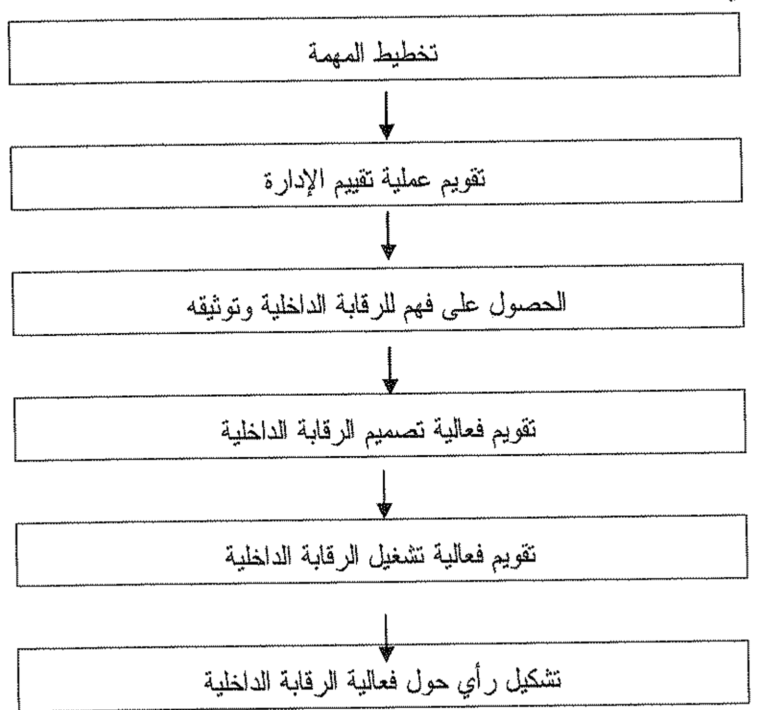
إن مدخل أعلى ـــ أدنى يؤدي إلى التركيز على تجاوزات الإدارة العليـــا وانعكاســـاتها علـــى عمليـــات الإدارات الوسطى والدنيا، وهو ما يؤدي إلى تخفيض اختبارات المستويات الدنيا وتركيزهـــا فـــي نقـــاط أكثر تحديداً، دون أن يؤمن ذلك الحماية والوقاية من المخاطر المحتملة بشكل كلي، أما إذا تمـــت الرقابـــة

على المستويات العليا بكفاية فقد يؤدي ذلك إلى إلغاء الكثير من الإجراءات الرقابية الإضافية (PCAOB-As5-23)

2- خطوات تدقيق الرقابة الداخلية على القوائم المالية:

إن الهدف الإجمالي من تدقيق الرقابة الداخلية على القوائم المالية هو الحصول على أدلة مؤهلة حول تصميم وتشغيل نماذج الرقابة على القضايا ذات العلاقة بالقوائم المالية بفعالية. وينفذ المدقق هذه الخطوات عن طريق التخطيط والإنجاز بهدف الحصول على تأكيد معقول بأن الثغرات التي تبين وجودها فيما يتعلق بالضعف الجوهري في الرقابة الداخلية على التقارير المالية قد تم تحديدها.

ويمكن عرض الخطوات التالية التي يجب على المدقق إنجازها لإنجاز تقويم الرقابة الداخلية على التقارير المالية:



آ ــ تخطيط العملية (الارتباط):

عملية تخطيط تدقيق الرقابة الداخلية على عملية التقارير المالية مشابهة لتخطيط تدقيق القــوائم الماليــة، ولما كانت نتائج هاتين النوعين من التدقيق مرتبطتان ببعضهما البعض، فإن عملية التخطــيط يجــب أن تكون متكاملة، ولعل العوامل التالية تؤدي دوراً في سلوك المدقق أثناء مرحلة التخطيط:

ــ المعرفة في الرقابة الداخلية للشركة على عملية التقارير المالية خلال الفترة.

ــ المسائل التي تواجه الصناعة التي تعمل الشــركة فيهــا، كممارســة التقــارير الماليــة والظــروف الاقتصادية، والقوانين والأنظمة والتغيرات التكنولوجية.

ــ مسائل ذات علاقة بعمل الشركة، بمــا فــي ذلــك هيكلهــا التنظيمــي، صــفات عملياتهــا وهيكــل رأسمالها،وطرق التوزيع.

ــ مدى التغيرات الحديثة في الشركة، التي أصابت العمليات، أو أصابت الرقابة الداخلية علــى عمليــات التقارير المالية **Financial Reporting**.

ــ العمليات التي قامت بها الإدارة في مجال تقويم الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

ــ الأحكام الأولية حول، الأهمية النسبية، الخطر، والعوامل الأخرى ذات الأثر علــى نقــاط الضــعف الجوهرية.

ــ نقاط ضعف الرقابة التي وصلت إلى لجنة التدقيق أو الإدارة.

ــ المسائل التشريعية والتنظيمية التي تدركها إدارة الشركة.

ــ نوع ومدى الأدلة المتاحة.

ــ عدد مواقع المشروع ووحداته.

ب ــ تقويم عملية تقييم الإدارة:

على المدقق أن يقوم عملية تقييم الإدارة لفعالية الشخصية المعنوية في الرقابة الداخليــة علــى التقــارير المالية، ولاسيَّما تحديد أنواع الرقابة التي يجب اختبارها بما في ذلك الرقابة علــى كافــة القضــايا ذات العلاقة بالحسابات ذات الأهمية والإفصاح عنها، واحتمالات فشل الرقابة المتبعة والتضليل النــاجم عــن

ذلك الفشل في القوائم المالية، وتقويم التصميم والتشغيل، بالإضافة إلى كفاءة الرقابة ومدى كفاءة الإجراءات المتبعة.

ج ـ فهم الرقابة الداخلية على التقارير المالية:

وتشمل عملية الفهم هذه إجراءات يقوم بها المدقق للحصول على فهم ليصمم إجراءات رقابية محددة بما في ذلك الاستقصاء الذي يوجه لمستويات إدارية معينة، أو مشرفين أو موظفين بالإضافة إلى التحري في مستندات الشركة، وملاحظة تطبيقات رقابية معينة، وتقصي آثار العمليات من خلال نظام المعلومات ومن الأمثلة على الرقابة المتبعة في الشركة والتي تشكل نقاط الارتكاز لفهم المدقق للرقابة الداخلية على التقارير المالية:

ـ الرقابة على البيئة الرقابية (**ton al the top**)، وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات، وبرامج الإدارة للسلوك الأخلاقي ومنع الغش، التي توزع على المواقع والوحدات التنظيمية.

ـ عملية الإدارة في تقويم الخطر.

ـ مركزية العمليات والرقابة.

ـ الرقابة بغرض الرقابة على نماذج رقابية أخرى، بما في ذلك التدقيق الداخلي.

ـ الرقابة على نتائج العمليات والقرارات.

ـ عمليات إعداد التقارير المالية في نهاية الفترة.

ـ سياسة تصديق مجلس الإدارة.

وتتضمن فهم الرقابة الداخلية على التقارير المالية ضرورة استيعاب المقومات التالية:

ج ـ 1ـ الرقابة على مستوى الشركة:

يتضمن تأثيراً شاملاً على المعايير الرقابية المعتمدة داخل الشركة (**COSO**) كالرقابة العامة على تطوير أنظمة المعلومات **IT**، تغيير الأنظمة، الاتصال بالبيانات، فإذا كانت الرقابة العامة على **IT** فإن الرقابة المحددة على النماذج الأخرى تصبح ضعيفة الفائدة، كما أن التجربة تشير إلى أن الكثير من عمليات الغش التي تتم عن طريق تجاوزات الإدارة العليا.

وعلى ذلك فإن الرقابة على مستوى الشركة (الشخصية المعنوية) ككل يستحسن أن تتم قبل تقييم النمـــاذج الرقابية الأخرى.

ج ـ 2ـ فعالية لجنة التدقيق:

تلعب لجنة التدقيق دوراً مهماً في البيئة الرقابية، وفي تدعيم مستوى الرقابة في الهيكل التنظيمي للشركة ككل، لذا فإن فعالية هدف اللجنة تساهم في تحسين الصيغة العامة على مســتوى الإدارة العليــا، ويمكــن للمدقق تقويم فعالية هذه اللجنة من خلال جلسات مجلس الإدارة الذي تقدم تقارير هذه اللجنة إليه، مــع أن مثل هذا التقويم الذي يجريه المدقق لا يخلو من بعض المخاطرة طالما أن لجنة التدقيق ذاتها تتولى تقــويم المدقق (الخارجي) بهدف تجديد تكليفه للعام القادم.

ولا شك أن تقويم المدقق للجنة التدقيق يرتكز على مقومات استقلال هذه اللجنة عــن الإدارة (أي الإدارة التنفيذية التي يترأسها المدير العام) وهل يتداخل عمل هذه اللجنة مع مسؤوليات الإدارة المختلفــة، وهــل تدل جلسات مجلس الإدارة على دور فعال لهذه اللجنة، وهل ثمة تداخل بين عمل هذه اللجنة وبين عمــل إدارة التدقيق الداخلي، التي تهتم بأمور يومية وتفصيلية في عمليات المشروع وأنشطته وتعمل بإشــراف المدير العام في كثير من الحالات. فإذا خلص المدقق إلى أن فعالية لجنة التدقيق ضعيفة فإن هذا ســيترك أثراً على إجراءاته الأخرى.

ج ـ3ـ تحديد حسابات ذات مغزى:

تتمخض نتيجة فهم المدقق للرقابة الداخلية عن تحديد حسابات معينة، لها طبيعة معينــة، وتتجمــع فيهــا عوامل معينة، وشكوك تتكون في ذهن المدقق خلال فهمه للرقابة الداخلية على التقارير المالية، وخاصــة احتمالات الغش أو الأخطاء في هذا الحساب أو ذاك، مع أخذ عناصر المادية (الأهمية النســبية) كحجــم الحساب وطبيعته، وتجانس العمليات التي يتضمنها الحساب، واحتمال نشوء مسؤوليات عرضــية تــرتبط بهذا الحساب من خلال ارتباطها بالأنشطة المتعلقة به، أو التي تكون قد طرأت على هذا الحســاب عــن الفترات الماضية.

ويمكن اعتبار الحساب ذا مغزى إذا كان من المرجح بأن هذا الحساب يتضمن بشكله المنعــزل أو مــن خلال ارتباطه مع حسابات أخرى تضليلاً محتملاً في القوائم المالية ويمكن لهذا التضليل أن يســتند إلــى

مقومات كمية أو نوعية، فإن حساب الأصل الثابت على سبيل المثال وإن كانت قيمته كبيــرة، فــإن قلــة العمليات المحاسبية التي تطرأ عليه خلال الفترة المحاسبية وضعف الخطر الملازم المــرتبط بــه يجعلــه ليس مهماً بالنسبة لتدقيق القوائم المالية. وعلى ذلك فإن أخذ ظروف مثل هذا الحساب بالاعتبار يمكــن أن تدفع المدقق لأن يقرر إنجاز بعض الإجراءات الجوهرية على رصيد الحساب المذكور، إذا كانت مدققتــه تتعلق بالقوائم المالية لشركات غير مسجلة في البورصة، أما في تدقيق الرقابة الداخليــة علــى التقــارير المالية، وإن قيمة هذا الحساب الكبيرة قد تجعله ذات مغزى.

وكذلك فإن حسابات الثقة في بعض منظمات التمويل ليس لها أهمية من خــلال مــدخل تــدقيق القــوائم المالية، لكنها تنطوي على أهمية كبيرة من خلال مدخل تدقيق الرقابة الداخلية على التقــارير الماليــة، إذ أن مثل هذه الحسابات لا تظهر في الأغلب في ميزانية هذه المنظمات ولا تشكل الأتعاب التي تتقاضــاها هذه المنظمات إيرادات كبيرة، أما من خلال الرقابة الداخلية على لتقارير المالية، فإن مثل هذه الحســابات قد تمثل مسؤوليات عرضية كبيرة إذا فشلت المنظمة أو الجمعية في حمايته بالشكل الأمثل.

ج ـ4ـ تحديد القضايا ذات العلاقة في القوائم المالية:

فمن أجل كل حساب ذي مغزى، على المدقق تحديد العناصر ذات العلاقة بهــذا الحســاب فــي القــوائم المالية، وما إذا كانت هذه القضايا قد عرضت في القوائم المالية بعدالة، فمثلاً قد تكــون قيمــة الحســاب ليست ذات مغزى بالنسبة للقيمة الإجمالية للمدنيين، لكنها ذات أهمية فيما يتعلق بحساب المسموحات.

ولا بد للمدقق من أجل تحديد ما إذا كانت قضية من القضايا المنطقية المعروضة في القوائم المالية علــى اتصال برصيد محاسبي ذي مغزى أو إفصاح له أهمية، عليه أن يقيم طبيعة القضية وحجم العمليــات أو البيانات ذات العلاقة، وطبيعة وتعقيد الأنظمة التي تقدم الدعم والرقابة اللازمة لهذه القضية.

ج ـ 5ـ تحديد العمليات ذات المغزى:

على المدقق أن يحدد العمليات ذات المغزى في كل صنف رئيسي من أصــناف العمليــات ذات التــأثير الفعال على حسابات القوائم المالية، ففي شخصية معنوية (شركة) خاضعة للتدقيق يقوم الزبــائن بالتــدخل بمبيعات هذه الشركة، إما عن طريق التماس المباشر في محلات البيع بالتجزئــة (أو الســوبر ماركــت)، وإما عن طريق التجارة الإلكترونية. ما يجعل هذين النوعين من المبيعات يشكلان نوعين من الأصــناف

الرئيسية للعمليات الخاصة بالمبيعات، إذا كان هذان النوعين يمثلان أهمية نسبية (مادية) بالنسبة للقوائم المادية.

ولعل التصنيف الأولي للعمليات يتم من قبل المدقق على أساس تقسيمها إلى عمليات روتينية وعليمات غير روتينية، وتقديرات. إذ أن العمليات الروتينية هي أنشطة مالية مستحقة، كالمبيعات والمشتريات والمقبوضات والمدفوعات والرواتب والأجور، أما العمليات غير الروتينية فهي أنشطة تستحق دورياً كقياس المخزون بناء على الجرد الفعلي أو تحديد مصروفات الاستهلاك، أم العمليات المتعلقة بالتقديرات فهي أنشطة تتناول أحكام الإدارة أو افتراضاتها كتحديد مسموحات الديون المشكوك فيها، أو تحديد احتياطات الضمان أو التقويم من أجل تخفيض القيمة.

وعلى المدقق أن يفهم الإجراءات التي يتم بموجبها تنفيذ العمليات، بما في ذلك تدفق هذه العمليات المطلوبة من أجل، عمليات التحريك، والتسجيل والتقرير عن العمليات وفق الصلاحيات المحددة، ومن أمثلة هذه الأنشطة من أجل عمليات الإيرادات تتضمن التسجيل الأولي، أوامر البيع، تحرير وثائق الشحن، والفواتير، ثم تحديث الملف الرئيسي للمدنيين. وتتضمن إجراءات العمليات اللاحقة، تصحيح العمليات المرفوضة سابقاً، وتصحيح العمليات الخاطئة من خلال قيود التسوية.

ج –6– فهم عملية التقارير المالية في نهاية الفترة:

إن إعداد التقارير المالية في نهاية الفترة عملية على قدر من الأهمية من خلال علاقتها بالقوائم المالية، إن تقارير نهاية الفترة تتضمن إجراءات تستخدم لإدخال إجمالي العمليات إلى الأستاذ العام، وتسجيل، وإعداد قيود اليومية، والموافقة على ذلك، بالإضافة إلى التسويات المرتدة وغير المرتدة للقوائم المالية والتقارير المرحلية وإعداد مسودة التقارير المرحلية والإفصاحات المتعلقة بها.

إن تقويم المدقق لعملية التقارير المالية بما في ذلك، المدخلات، والإجراءات المنفذة ومخرجات الشركة المستخدمة لإنجاز التقارير المالية السنوية والربعية.

وعلى المدقق أن يأخذ بالحسبان مستوى تدخل العمل الإلكتروني **IT** في مقومات العملية، ومن الذي ساهم بها من الإدارة، وعدد المواقع المشمولة، ونماذج قيود التسوية، وطبيعة ومدى الرقابة التي تتم من

قبل الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك الإدارة ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق، وإن فهم المدقق لعمليات الشخصية المعنوية (الشركة) في نهاية الفترة وكيف تتداخل مع الشخصيات المعنوية الأخرى، تساعد المدقق لتحديد اختبارات الرقابة ذات العلاقة بخطر القوائم المالية. وفي بعض الحالات نجد شخصيات معنوية تستخدم مئات أو آلاف من صفحات الحاسوب لبناء جسر بين البيانات التفصيلية والقوائم المالية. ومن الواضح أن إدخال العمليات وتحليلها السنوي يزيد من خطر تشغيل البيانات وينعكس على القوائم المالية التي على المدقق أن يشهد بصحتها.

ج – 7– إنجاز عمليات تعقب Performing walkthrough:

أشار المعيار الثاني والمعيار الخامس (AS5و AS2) الصادر عن مجلس الرقابة على الشركات العامة (PCOAB) إلى ضرورة قيام المدقق بإنجاز عملية تعقب **Walkthrough** واحدة على الأقل لكل نوع رئيسي من العمليات سنوياً عند إنجاز تدقيق الرقابة الداخلية. ومن أجل إنجاز التعقب، يقتضي المدقق أثر عملية من الأساس ومن خلال نظام المعلومات إلى أن تنعكس في التقارير المالية، وإن هذا التعقب يجب أن يُجب العملية الكاملة بدءاً من تنظيم، وإقرار، وتسجيل، وتشغيل، والإفصاح عن العملية الفردية التي يجري تعقبها، والرقابة على كل من هذه العمليات ذات العلاقة ويساعد التعقب المدقق على المصادقة على فهمه لتصميم الرقابة وتدفق العملية في نفس الوقت الذي يحدد فيه وإذا كانت كافة النقاط التي يمكن أن تسبب التضليل قد حدثت، ويقيم مدى فعالية تصميم الرقابة، وما إذا كان التصميم يطبق فعلاً.

وعلى المدقق من أجل إنجاز التعقب أن يتتبع العملية مستخدماً نفس المستندات وتكنولوجيا المعلومات التي تستخدمها الشخصية المعنوية، مع إجراء مقابلات مع الموظفين ذوي العلاقة تتضمن المظاهر الهامة للعملية أو للرقابة. وإن هذه المقابلات تتضمن سؤال الموظف حول فهمه عما هو مطلوب من خلال الرقابة وتحديد ما إذا كانت إجراءات العمليات تنجز كما هو مفهوم وعلى أساس زمني. وتتضمن المقابلات أيضاً سؤال الموظف عن الرقابة على العملية السابقة والعملية اللاحقة للعملية المراد تعقبها.

ج ـ 8ـ تحديد نماذج الرقابة التي يجب اختبارها:

عند تحديد الحسابات وقضايا القوائم المالية ذات العلاقة بها، والعمليات ذات الأهمية أو المغزى، يقوم المدقق بتحديد النماذج الرقابية التي عليه اختبارها، ونبين فيما يلي العوامل التي يأخذها المدقق بالاعتبار لدى تقرير النماذج الرقابية التي عليه اختبارها.

العوامل التي يجب تقويمها عند تحديد النماذج الرقابية التي تخضع للاختبار:

ـ النقاط التي يمكن أن يحدث الخطأ أو الغش من خلالها.

ـ طبيعة الرقابة التي تطبقها الإدارة.

ـ أهمية كل نموذج رقابي في إنجاز أهداف الرقابة ومعاييرها وما إذا كانت هذه الأهداف تتحقق من خلال نموذج رقابي أو أكثر.

ـ خطر عدم عمل النماذج الرقابية بفعالية ويتضمن ذلك ما يلي:

ـ ما إذا كان ثمة تغيير في كمية أو طبيعة العمليات التي يمكن أن تؤثر في تصميم الرقابة أو تطبيقها بفعالية.

ـ ما إذا كان ثمة تغييرات في تصميم الرقابة أو تطبيقها.

ـ درجة اعتماد النموذج الرقابي على نماذج أخرى.

ـ ما إذا كان ثمة تبديل في الأشخاص الرئيسين الذي ينفذون الرقابة أو يقيمونها.

ـ إذا كانت الرقابة تعتمد على أداء الأشخاص أو الأتمتة.

ـ تعقيد الرقابة.

وعلى المدقق أن يقرر ما إذا كان سيختبر الرقابة المانعة، أو الرقابة الدفاعية، أو مزيجاً بينهما، من أجل قضايا ذات علاقة بحسابات معينة، فمثلاً إن التسويات الشهرية (وهي رقابة دفاعية) يمكن أن تحمي من تجاوز السقف المسموح به لعملية مشروعة (حصلت على الموافقات).

وعند تحديد ما إذا كانت الرقابة الدفاعية فعالة، على المدقق أن يقوم ما إذا كانت الرقابة الدفاعية كافية لإنجاز أهداف الرقابة، ذات العلاقة بالرقابة المانعة.

د ـ تقويم فعالية تصميم الرقابة:

يعد تصميم الرقابة فعالاً إذا كان يمنع حدوث الخطأ أو الغش، أو يحمي منهما، إذا كانا (الغش والخطأ) يؤديان إلى تضليل جوهري في القوائم المالية.

وعلى المدقق أن يحدد فيما إذا كانت الرقابة التي يعتمدها المشروع (الشخصية المعنوية تحت التدقيق) كافية لتحقيق المعايير الرقابية التي تم اختيارها من قبل الإدارة ويمكن إنجاز ذلك أولاً عن طريق الرقابة التي يمكن أن تحقق أهداف الإدارة في كل مجال، وثانياً، تحديد ما إذا كانت هذه الرقابة تعمل بالشكل المناسب، بما يؤمن منع حدوث الأخطاء والغش أو الحماية عنهما بعد حدوثهما إذا كانت الأخطاء والغش تؤدي إلى تضليل جوهري (هام نسبياً) في القوائم المالية (**AS2 88**). وعند تحديد الرقابة الأساسية، يقوم المدقق بتقويم فعالية التصميم من خلال العمل الميداني الملاحظة، التعقب، والتحري عن الأدلة ذات العلاقة، والتقويم الذاتي حول ما إذا كانت هذه الرقابة تميل لأن تمنع حدوث الخطأ والغش أو تؤمن الحماية منهما، بافتراض أن تنفيذ هذه الرقابة يتم من قبل أشخاص مؤهلين. ويمكن للإجراءات التي يقوم بها المدقق لاختبار وتقويم فعالية التصميم أن تقدم في بعض الحالات دليلاً حول فعالية تنفيذ هذه الرقابة.

هـ ـ اختبار وتقويم فعالية تشغيل الرقابة:

يقوم المدقق بتقويم فعالية تشغيل الرقابة، لتحديد ما إذا كانت الرقابة تعمل كما هو مصمم، وما إذا كان الأشخاص الذي ينفذون هذه الرقابة يمتلكون الصلاحيات والمؤهلات اللازمة لإنجاز هذه الرقابة بفعالية، ولدى اختبار فعالية التشغيل، يحتاج المدقق لمعرفة، طبيعة الاختبار، وتوقيته ومداه.

هـ 1ـ طبيعة الاختبار:

إن اختبار فعالية الرقابة على العمليات يتضمن إجراءات: كاستبيان آراء الأشخاص الملائمين، والتحري عن المستندات ذات العلاقة، وملاحظة عمليات الشخصية المعنوية، وإنجاز تطبيقات الرقابة، وفي العديد من الحالات إن المزيج بين هذه الإجراءات ضروري للتأكد من أن الرقابة تعمل بفعالية.

ويهدف الاستبيان إلى معرفة رأي الأشخاص العارفين بكيفية تطبيق إجراءات الرقابة، ويستخدم على نطاق واسع في مدخل تدقيق القوائم المالية ومدخل تدقيق الرقابة الداخلية على التقارير المالية، ولما كان

الاستبيان لا يقدم دليلاً كافياً لتدعيم فعالية الرقابة صار على المدقق، أن ينجز اختبارات إضافية في هـذا المجال. افترض مثلاً بأن الشخصية المعنوية تطبق رقابة تمكن مدير المبيعات من التحقق والتقصي عـن تقرير يعرض الفواتير ذات الربح المرتفع أو المنخفض، لذا فإن سؤال مـدير المبيعـات لمعرفـة مـدى استقصائه فإن إجابته لا تقدم دليلاً كافياً للتأكد من أن الرقابة تعمل بفعالية.

لذا كان لا بد للمدقق من إنجاز إجراءات أخرى، كالتحري عن التقارير التي تقوم هذه الرقابـة، وتقـويم مدى اتخاذ القرارات المناسبة.

إن نموذج الرقابة يؤثر غالباً بطبيعة الاختبار الذي يمكن للمدقق إنجـازه، فقـد تقتضـي الرقابـة فـي الشخصية المعنوية التوقيع على سند القيد إشعاراً بموافقة صاحب التوقيع على التسجيل أو علـى الشـحن أو على الدفع مثلاً، وإن مجرد وجود التوقيع لا يعني بالضرورة أن العملية أنجـزت بشـكل سـليم، وأن الموقع اضطلع على كامل إجراءات العملية قبل التوقيع. أي أن مجرد وجود المستند قد لا يكون مقنعاً.

ومن أجل الحصول على مزيد من الإقناع يلجأ المدقق إلى تـدقيق كافـة المسـتندات المؤيـدة لحـدوث العملية، وقد يضطر إلى سؤال الشخص الذي وقعها ويسأل عن وجود أخطاء في عمليـات مماثلـة فـي الفترات السابقة.

هـ ـ 2ـ توقيت اختبارات الرقابة:

إن الفترة التي ينجز المدقق خلالها اختبارات الرقابة تختلف بحسب طبيعـة الرقابـة وتكـرر تطبيقهـا. فبعض أنواع الرقابة تعمل بشكل مستمر (كالرقابة الروتينية على عمليات المبيعات الروتينية) بينما نجـد أنواع أخرى تعمل بشكل دوري، كتسوية كشف المصرف الشهري، وإن العمليات الروتينية سوف تشـمل الشيكات روتينية، التحقق من البيانات المتعلقة بالقيود، أو تحرير الشبكات ورقابة المشـروعية، ورقابـة الكمال، أم العمليات غير الروتينية وخاصة تلك العمليات التي تتضمن تقديرات فإن الرقابة عليها تتضـمن إطلاع وإقرار أو موافقة، وأحياناً تمتد الرقابة إلى ما بعد التاريخ المحدد بتقرير الإدارة، كما فـي حالـة الرقابة على تقارير نهاية العام التي تمتد إلى الشهر الأول من العام التالي.

هـ 3ـ مدى اختبارات الرقابة:

على المدقق أن يحصل على أدلة كافية حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية بما في ذلك عناصر الرقابة كافة ، في أنها تعمل بفعالية، وهذا معناه بأن على المدقق أن يحصل على أدلة كافية حول فعالية الرقابة على كافة القضايا ذات الصلة بالحسابات ذات الأهمية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

ومن المستحسن أن يطور المدقق إجراءاته بين عام وآخر، من حيث طبيعتها ومداها وتوقيتها، وذلك لإدخال عنصر عدم التوقع من قبل الإدارة، بالإضافة إلى الاستجابة للمستجدات، فمثلاً على المدقق سنوياً أن يختبر الرقابة في فترات مختلفة تعدد للتقارير المرحلية بين عام وآخر، مع زيادة عدد الاختبارات أو تخفيضها، بالإضافة إلى تغيير الإجراءات المستخدمة.

على أن تحديد إجراءات التدقيق للوصول إلى مستوى عال من التأكيد، على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار:

آـ طبيعة الرقابة على أن يكون مفهوماً أن الإجراءات المطلوبة في حال الإعمال اليدوية تختلف عن الأعمال المؤتمتة إلكترونياً.

ب ـ تكرر العمليات:

إذ يمكن القول مبدئياً، أنه كلما تكررت العمليات كلما تكررت العمليات الرقابية.

ج ـ أهمية الرقابة:

فكلما ازدادت أهمية الرقابة كلما كان تقويمها من قبل المدقق أكثر شمولاً.

د ـ أخذ العمل الذي أنجزه بالاعتبار:

عند قيام المدقق بتنفيذ إجراءاته للحصول على أداة إثبات كافية حول فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، عليه أن يأخذ بالحسبان أن هذا التقويم قد ينجز كلياً أو جزئياً من قبل عناصر أخرى مرتبطة بالإدارة، كالمدقق الداخلي ومن أجل ذلك عليه:

ـ يقوم طبيعة الرقابة التي أنجزها الآخرون.

ـ يقوم جداره الأشخاص الذين قاموا بتنفيذها وموضوعيتهم.

ـــ اختبار بعض الأعمال التي أنجزت من قبل الآخرين.

و ـــ تشكيل رأي حول فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية:

بعد حصول المدقق على الأدلة ذات العلاقة بفعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، يقوم بتقويمها تمهيداً لتشكيل رأي حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية ويتضمن هذا التقويم:

1 ـــ كفاية التقويم المنجز من قبل الإدارة.

2 ـــ نتائج تقويم المدقق لتصميم واختبار فعالية تشغيل الرقابة.

3 ـــ النتائج السلبية للإجراءات الجوهرية المنجزة خلال تدقيق القوائم المالية.

4 ـــ أي نقاط ضعف رقابية محددة.

وبالإضافة إلى ذلك على المدقق: أن يتحقق من كافة التقارير الصادرة خلال العام من المدقق الداخلي ذات العلاقة بعيوب الرقابة في هذه التقارير. ويمكن للمدقق أن يصدر رأياً غير متحفظ إذا لم يوجد نقاط ضعف محددة، وإذا كان مجال عمل المدقق غير مقيد.

وإن وجود نقاط ضعف جوهرية تتطلب من المدقق أن يعبر عن رأي يعارض وجود فعالية للرقابة الداخلية على التقارير المالية.

وعلى المدقق أن يقوم عيوب الرقابة المحددة وتحديد ما إذا كانت نقاط الضعف بشكل مستقل أو مجتمعة، تشكل عيوب جوهرية أو نقاط ضعف مادية. على أن يكون من الواضح أن أهمية العيوب في الرقابة الداخلية على التقارير المالية تعتمد احتمال التضليل وليس على حدوث هذا التضليل.

أما العوامل التي يمكن أن تؤثر بأهمية التضليل التي يمكن أن تنتج من ضعف الرقابة تتضمن إلى قيمة القوائم المالية أو القيمة الإجمالية للعمليات الناتجة عن العيوب وحجم الأنشطة في أرصدة الحسابات أو العمليات ذات العلاقة بالعيوب.

ومن أمثلة تلك العيوب التي تشكل عيوب ذات أهمية أو نقاط ضعف جوهرية عدم كفاية التوثيق الخاص بتصميم تلك الرقابة أو غياب الأدلة الموثقة الداعمة لتقويم الإدارة لفعالية العمليات الخاصة بالرقابة الداخلية، أو اختيار سياسات محاسبية معينة، والرقابة والبرامج الموجهة ضد الغش.

إن بعض الأمثلة عن ضعف الرقابة الداخلية التي تشكل ضعفاً هاماً أو ضعفاً مادياً تتضمن توثيقاً ضعيفاً حول تصميم الرقابة أو غياب التوثيق الكافي الذي يدعم تقويم الإدارة لفعالية تشغيل الرقابة الداخلية. وأمثلة أخرى تتضمن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، أو للبرامج المضادة للغش، وأخرى تتعلق بالعمليات غير المنتظمة، أو عمليات نهاية الفترة.

ونبين فيما يلي بعض الظروف التي يجب عدّها ضعيفة وتشكل مؤشراً قوياً على الضعف الجوهري.

ـ إعادة عرض قضايا عرضت في القوائم المالية في السابق لبيان تصحيح التضليل.

ـ تحديد التضليل الجوهري في القوائم المالية من قبل المدقق في الفترة الجارية، علماً بأنها لم تكن محددة عن طريق الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

ـ عدم فعالية التدقيق الداخلي، أو عدم فعالية تقويم الخطر، بالنسبة للشركات الكبرى أو المعقدة.

ـ وضع اليد على عمليات غش ذات أهمية على مستوى الإدارة الوسطى.

ـ عيوب هامة تم توصيلها للإدارة ولجنة التدقيق ومرور فترة من الزمن قبل تصحيحها.

ـ وجود بيئة رقابية غير فعالة.

هذا وتتطلب AS2 من المدقق أن يوثق بالشكل الملائم عمليات وإجراءات وأحكام، ونتائج تدقيق الرقابة الداخلية. على أن توثيق المدقق يجب أن يشمل فهم وتقويم وتصميم كل من عناصر الرقابة الداخلية على التقارير المالية. ويوثق المدقق أيضاً العملية المستخدمة لتحديد نقاط التضليل في القوائم المالية التي يمكن أن تحدث من خلال الحسابات الهامة أو الإفصاح، والعمليات الأساسية. وعلى المدقق أن يصف تقويم أي عيوب مكتشفة، وأي موجودات أخرى يمكن أن تنتج تحفظات في تقرير المدقق.

عندما يكون لدى الشخصية المعنوية رقابة داخلية قوية على القوائم المالية، على المدقق أن يكون قادراً على إنجاز اختبارات كافية للرقابة لتقويم خطر الرقابة من أجل كل القضايا ذات العلاقة بالمستوى المنخفض. وإن هذا التقويم ينعكس على تدقيق القوائم المالية. فإذا كان تقويم خطر الرقابة أكبر من منخفض من أجل بعض الحسابات الهامة على المدقق أن يوثق الأسباب التي أدت إلى هذا الاستنتاج.

ز ـ التقرير عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية:

تطلب قانون Sarbanes oxley إدارة الشركة العامة في أن تقرر عن فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية ضمن تقاريرها السنوية. ويتضمن وصف الإدارة للرقابة الداخلية النقاط التالية:

ـ بيان مسؤولية الإدارة عن إرساء رقابة داخلية كافية على التقارير المالية والمحافظة عليها.

ـ بياناً يحدد الإطار المستخدم من قبل الإدارة لتقويم فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

ـ أن يكون تقويم الإدارة في فترة قريبة لتاريخ نهاية السنة المالية.

ولا يمكن للإدارة أن تستنتج أن الرقابة الداخلية على التقارير المالية فعالة، إذا تم تحديد أي نقاط ضعف جوهرية. ويطلب من الإدارة أن تفصح عن كافة نقاط الضعف الجوهرية الموجودة في أقرب تاريخ للسنة المالية الحالية ويمكن عرض تقرير نموذجي معد من قبل الإدارة للمساهمين حول فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية على النحو التالي:

إلى مساهمي شركة الغوطة:

إن إدارة شركة الغوطة مسؤولة عن إعداد، واستمرارية، ونزاهة، وعدالة الإفصاح في القوائم المالية للشركة، التي أعدت بناء على معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى أحكام الإدارة المستندة إلى التقديرات الأفضل.

وتعتمد الإدارة على نظام شامل للرقابة الداخلية يقدم تأكيداً معقولاً حول: استمرارية، نزاهة، وقابلية تصديق إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها، وحماية الأصول، وفعالية وكفاية العمليات، والانسجام مع القوانين والأنظمة النافذة. إلا أن التأكيد المعقول يقوم على إدراك أن تكاليف الرقابة يجب ألا تزيد عن المنفعة التي تعود منها، على أن الإدارة تقوم بتقويم الرقابة الداخلية وتحتفظ ببرنامج للمدقق الداخلي، من شأنه تقويم فعالية الرقابة الداخلية. وتهدف الإدارة من تقويم الرقابة الداخلية على التقارير المالية، إعطاء تأكيد بأنها تعتمد على معايير المحاسبة الدولية في إعداد تقاريرها المالية.

يمارس مجلس الإدارة إشرافه فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية بشكل أساسي من خلال لجنة التدقيق، التي تضم في أعضاء وراء غير متفرغين. وتمارس لجنة التدقيق إشرافها على الرقابة الداخلية على التقارير المالية حرصاً على نوعية ونزاهة التقارير المالية وحماية حقوق المساهمين.

وقد تم تدقيق القوائم المالية من قبل منشأة K المعتمدة من السوق الحالي بهــدف بيـــان الــرأي بعدالـــة الإفصاح في القوائم المالية، وقد وصفت الإدارة كل سجلات الشركة والمســتندات والبيانـــات المطلوبـــة، تحت تصرف K كما أتاحت لهم فرصة الاطلاع على كافة الأنظمة والعمليات التي تمكــنهم مــن إبــداء الرأي بالقوائم المالية وتقويم الرقابة الداخلية.

المدير العام

يتضمن تقرير المدقق عن فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية إبداء رأي المدقق في فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية ويتراح هذا الرأي بين المستويات التالية:

1 ـ التقرير غير المتحفظ:

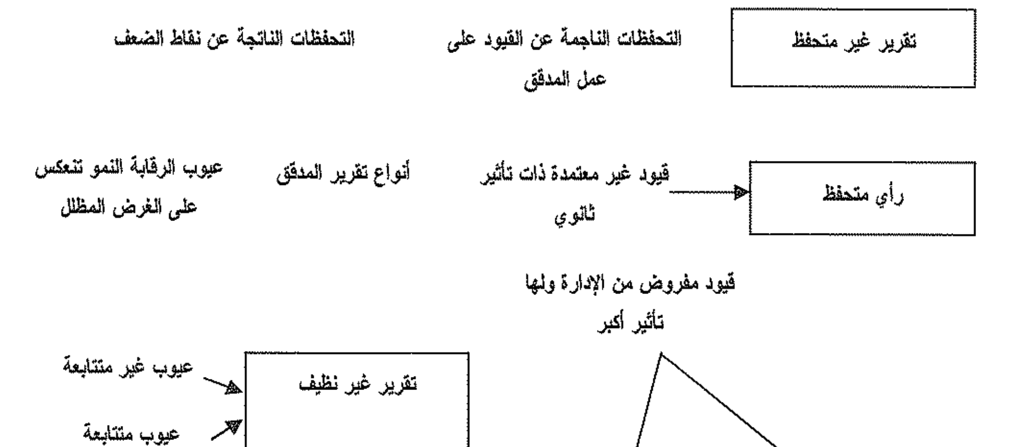
يبين هذا الرأي بأن الرقابة الداخلية مصممة بشكل فعال كما تعمل بشكل فعال في كافة المجالات ذات الأهمية. وما يوجد من عيوب أو أخطاء في القوائم المالية لاتصل إلى مستوى من الأهمية، ولا تقتضي الخروج على التقرير غير المتحفظ.

2 ـ التقرير المتحفظ:

ويصدر تحت ظروف معينة بما في ذلك القيود على عمل المدقق، مع أن قيوداً معينة تقتضي الانسحاب من المهمة.

3 ـ تقرير سلبي:

ويصدر إذا كانت نقاط الضعف جوهرية ومحددة.



نظرة على التقرير عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية

ز ــ عناصر تقرير المدقق عن الرقابة على التقارير المالية:

لعل العناصر التالية ذات علاقة جوهرية بتقرير المدقق على القوائم المالية:

1 ــ عنوان يتضمن كلمة مستقل.

2 ــ تعريف الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

3 ــ بياناً يوضح أن PCAOB تتطلب من المدقق أن يخطط وينجز التدقيق للحصول على تأكيد منطقي حول مدى توفر فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية في القضايا الجوهرية.

4 ــ بيان يوضح أن التدقيق يتضمن الحصول على فهم للرقابة الداخلية على التقارير المالية، وتقويم تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وإنجاز اختبارات وإجراءات ضرورية بحسب الظروف المحيطة بالموضوع.

5 ــ بيان في مقطع مستقل يوضح بأنه نظراً للقيود الملازمة، فإن الرقابة الداخلية على التقارير المالية يمكن ألا تمنع أو تقي من التضليل، وإن أي تقويم لفعالية الرقابة الداخلية للمستقبل هو موضوع لمخاطر محددة وعدم تأكد.

6 ــ إن رأي المدقق عما إذا كانت الشركة تحتفظ، في كافة القضايا الجوهرية برقابة داخلية فعّالة على التقارير المالية في تاريخ محدد يعتمد على معايير الرقابة.

ويمكن للمدقق أن يختار إعداد تقرير متكامل عن القوائم المالية والرقابة الداخلية على التقارير المالية، أو يختار تقرير منفصل لكل من المهتمين.

ح ــ اتصالات أخرى تقتضيها تدقيق فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية:

على المدقق عددً من مسؤوليات التوصيل بحسب المعيار الثاني من معايير PCAOB فعليه أن يقدم إلى الإدارة ولجنة التدقيق تقريراً مكتوباً يتضمن كافة العيوب البسيطة أو ذات الأهمية النسبية. وإن الاتصال المكتوب يجب أن يتم قبل إصدار التقرير عن الرقابة على التقارير المالية، ويجب أن يميز التقرير بين العيوب ذات الأهمية النسبية والعيوب الأخرى. وإذا كانت العيوب موجودة بسبب عدم فعالية إشراف لجنة التدقيق، فإن على المدقق أن يوصل تلك العيوب كتابةً إلى مجلس الإدارة.

وبالإضافة إلى ذلك فإن على المدقق أن يوصل إلى الإدارة تقريراً مكتوباً يتضمن كافة العيوب الرقابيـــة المحددة خلال التدقيق ويعلم لجنة التدقيق عند إتمام إعلام الإدارة. وأكثر من ذلــك لــيس مطلوبــاً مــن المدقق أن ينجز إجراءات كافية لتحديد كافة عيوب الرقابة، بل عليه أن ينقل تلك العيوب التي تمكن مــن إدراكها.

وتوصيلات المدقق المكتوبة يجب أن تبين أن هذه الاتصالات تهدف فقط إلى تقديم معلومــات واســتخدام مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق وإدارة الشركة، والآخرين داخل المنظمة. أما في حــال طلــب معلومــات كهذه من المدقق من قبل جهات حكومية أخرى فعلى المدقق أن يقدّم تقاريره إلى الجهات ذات العلاقة.

وعند تقويم المدقق للرقابة الداخلية على التقارير المالية، قد يكون مــدركاً أثنــاء هــذا التقــويم لــبعض عمليات الغش، وعندها عليه أن يعلم المستوى الإداري المناسب.

ط ـــ أثر تقويم الرقابة الداخلية على التقارير المالية على مدقق القوائم المالية:

من المستحسن أن تقوم منشأة التدقيق الخارجي بتدقيق تقويم الرقابة الداخلية على القــوائم الماليــة مــع تدقيق القوائم المالية، لأن تدقيق القوائم المالية يقتضي الاعتماد علــى تقــويم الرقابــة الداخليــة لتحديــد الإجراءات الجوهرية، وكذلك فإن الإجراءات الجوهرية ذاتها، تقدم فائدة لتقويم الرقابة الداخلية.

أسئلة حول الفصل السابع

1 ــ ما المقصود بالرقابة الداخلية؟

2 ــ ناقش الهدف الرئيس من وجود الرقابة الداخلية.

3 ــ ميّز بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي.

4 ــ بين مدى مسؤولية المدقق حول تصميم الرقابة الداخلية.

5 ــ تشتمل الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية، وجميع الطرق والوسائل التي وضعتها المنشأة لحماية أصولها.

والمطلوب:

1- ما الهدف من دراسة المدقق للرقابة الداخلية وتقويمها؟

2- ما أهداف التقويم المبدئي للرقابة الداخلية؟

3- كيف يمكن توثيق المعلومات التي حصل عليها المدقق والخاصة بالرقابة الداخلية؟

6 ــ يعد التدقيق الداخلي جزءاً مهماً في الرقابة الداخلية للمنشأة.

والمطلوب:

1- اذكر أهداف التدقيق الداخلي.

2- ما المعايير التي يجب على المدقق الخارجي أن يدرسها قبل الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي.

7 ــ توافر خرائط التدفق وسائل ملائمة لوصف الإجراءات المحاسبية:

والمطلوب:

آ- بين المبادئ الواجب اتباعها في إعداد مثل هذه الخرائط، وكذلك حدود المعلومات التي يمكن أن توضح بوساطتها.

ب- اذكر مزايا استخدام مثل هذه الخرائط.

8 ــ في الشركات الكبيرة لابد من وجود نظام للرقابة الداخلية، أما في الشركات الصغيرة، أو المنشآت الفردية فإن وجود نظام كهذا يمكن أن يتسبب في حدوث مشكلات كثيرة بخاصة إذا كانت الشركة في حالة توسع.

والمطلوب:

ناقش المشكلات التي تترتب على وجود نظام جيد للرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة، ثم بين ما يمكن أن يقوم به المدقق فيها من أجل تطوير الرقابات فيها.

9 ــ شركة السلام للصناعة تقوم بالتصنيع منذ 20 عاماً حيث تطورت من مشروع صغير جداً إلى شركة متوسطة الحجم مقسمة إلى عدد من الأقسام. وقد بقيت بعض الإجراءات التي كانت مستعملة منذ نشأة الشركة بالتطبيق العملي حتى الآن. وقد قامت مؤخراً ببرمجة محاسبة الرواتب و الأجور لديها على الحاسوب.

وتعمل الرواتب والأجور ضمن الآلية التالية: يأخذ كل عامل كرت عمله أو بطاقة عملة الأسبوعية صباح يوم السبت و يكتب عليها اسمه ورقمه. وتبقى هذه البطاقة الفارغة في مدخل المصنع، ويكتب العامل على هذه البطاقة وقت دخوله وخروجه يومياً. وفي يوم السبت التالي يجمع مشرف العمال بطاقات العمل المنجزة عن الأسبوع الماضي ويرسلها إلى قسم تشغيل البيانات.

وتستعمل البطاقات لإعداد ملف الأجور، هذا الملف يستخدم لتحديث الملف الأساسي الذي يحفظ على شريط ممغنط مرتباً بحسب أرقام العاملين. وبعد تحديث الملف وضبطه وإعداده، تكتب الشيكات من قبل الحاسوب على حساب شيكات نظامي وتختم عن طريق خاتم توقيع يخص المسؤول المالي.

وترسل الشيكات إلى مشرف العمال الذي يوزعها على العاملين الذين يجتمع بهم لاحقاً إذا كانوا غائبين. ويقدم مشرف العمال المعلومات المستجدة المتعلقة بالعاملين الجدد ومعدلات أجورهم إلى قسم الحاسوب ويملأ العمال بطاقة عمل زمنية عند قيامهم بأي عمل فردي في أي يوم.

حيث تجمع هذه البطاقات وترسل إلى محاسبة التكاليف حيث تستخدم من أجل إعداد تحليل التكاليف.

إن تحليلاً أعمق للرواتب والأجور كشف عن النقاط التالية:

آ- أجر العامل الإجمالي لا يزيد على 300 أسبوعياً.

ب- لا تزيد الزيادة الساعية على 55 لكل ساعة لعمال المصنع.

جـ- لا يسمح بأكثر من 20 ساعة عمل إضافي في كل أسبوع.

د- يشغل المعمل 150 عاملاً في عشرة أقسام.

وهناك ارتباكات في عملية الرواتب والأجور وبخاصة منذ برمجة الرواتب والأجور على الحاسوب. ويبين مشرفو العمال في تقاريرهم الأسبوعية تباطؤ العمال، وغيابهم والوقت الضائع، بحيث يمكنهم تحديد الوقت المنتج والوقت الضائع وأسباب الوقت الضائع. وأن الأخطاء و عدم التجانس المبينة فيما يلي ظهرت في الفترة الأخيرة:

1- إن شيكاً دفع إلى أحد العمال أعد بشكل خاطئ لأنه ملأ رقمين في بطاقته عند كتابة رقمه.

2- صدر شيك لأحد العمال بمبلغ 1.531.80 عوضاً عن 153.80.

3- لم يصدر شيك لأحد العاملين ولم يكشف ذلك إلا عند توزيع الشيكات.

4- تم تلف الملف الأساسي المتعلق بالأجور بسبب خطأ في نقل المعلومات.

5- تلقى أحد العاملين شيكاً بأكثر من القيمة الحقيقية وذلك بسبب استخدام رقم 84 بدلاً من 48 عند حساب سعر ساعة العمل.

6- إن الملف المحدث لم يتضمن معلومات أساسية كانت موجودة في الملف السابق.

7- لدى تشغيل البيانات الخاصة بالترقيات الاستثنائية على الحاسوب قام مشغل الحاسوب بتسجيل زيادة لأحد أصدقائه، وقد اكتشف ذلك عن طريق المصادفة من قبل مشغل آخر.

المطلوب:

أ- بيان نقاط ضعف الرقابة الداخلية.

ب- اقتراح التوصيات الضرورية المتعلقة بنقاط الضعف.

10 ــ تشتري شركة السهم لكاميرات التصوير المساهمة أجزاء لتجميعها في عملية التصنيع، وتشتري شركة السهم عدسات الكاميرا وكميات كبيرة من اللوحات المعدنية واللوالب عن طريق أوامر الشراء

والفواتير التي تعد على أساس العدد بالنسبة للوالب والعدسات وعلى أساس الوزن بالنسبة للوحات المعدنية. وكاتب الاستلام مسؤول عن توثيق النوعية والكمية من السلع المستلمة. وعند تدقيق نظام الرقابة الداخلية تبين الإجراءات التالية:

1- إن تقارير أوامر الشراء المعتمدة أصولاً، المرقمة سلفاً مصنفة بحسب التسلسل. وإن صورة أمر الشراء التي ترسل إلى كاتب الاستلام هي نسخة طبق الأصل عن النسخة المرسلة إلى البائع. وتسجل السلع المستلمة على نسخة أمر الشراء من قبل كاتب الاستلام.

2- تستلم الشركات اللوحات المعدنية عن طريق القطار. الذي يزن اللوحات بشكل مستقل ويقرر عن الوزن وتاريخ الاستلام على وثيقة الشحن التي ترفق مع الاستلام. ويقوم كاتب الاستلام بضبط الوزن عن طريق المقارنه بين بولصة الشحن وأمر الشراء.

3- يقوم كاتب الاستلام بفتح علب الكرتون المتعلقة باللوالب المعبأة داخلها، ويتحرى عن وزن محتويات هذه العلب. ويحول الوزن إلى عدد الوحدات عن طريق المعدل المعروف للعلاقة بين وزن كل لولب من قياس معين. ويقارن كاتب الاستلام العدد الموجود في أمر الشراء مع العدد الذي استنتجه من الوزن.

4- تغلف كل عدسة كاميرا بعلبة كرتون معقوفة مميزة. وتعد هذه العلب عند استلامها من قبل كاتب الاستلام ويضبط عددها مع العدد الوارد في أوامر الشراء.

والمطلوب:

آ- اشرح لماذا تعد إجراءات الرقابة الداخلية كما تطبق على الحالات الفردية المتعلقة باستلام التقارير واستلام اللوحات المعدنية واللوالب والعدسات كافية أو غير كافية. دون مناقشة التوصيات المتعلقة بالتحسين.

ب- ما هو الضرر الذي يصيب القوائم المالية نتيجة الثغرات الموجودة في الرقابة الداخلية و كيف يمكن أن يحدث.

11 ـ تكلم باختصار عن مكونات الرقابة الداخلية.

12 ــ كيف يحصل المدقق على فهم الرقابة الداخلية.

13 ــ اذكر إجراءات (خطوات) دراسة وتقويم الرقابة الداخلية.

14 ــ ما هي العلاقة بين المكونات الخمس للرقابة الداخلية.

15 ــ ماذا يقصد ببيئة الرقابة؟ وما هي العوامل التي ينبغي على المدقق أن يقومها حتى يفهم بيئة الرقابة.

16 ــ اذكر المجالات المتعلقة بأنشطة الرقابة مع إعطاء مثال عن كل مجال يتعلق بإحدى الدورات.

17 ــ فيما يلي أسئلة عن الرقابة الداخلية. اختر الإجابة الأفضل:

أ ــ ما هو غرض المدقق من التوصل إلى معرفة الرقابة الداخلية وفهمها:

1- الإذعان لمتطلبات مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

2- التوصل لمقياس عن التأكد من كفاءة الإدارة.

3- الحفاظ على الاستقلال الذهني خلال عملية التدقيق.

4- تحديد طبيعة المهام التالية في عملية التدقيق وتوقيتها ومداها.

ب ــ بوجه عام، يمكن أن يعرف وجه القصور الجوهري في الرقابة الداخلية على أنه الحالة التي لن يتم فيها اكتشاف الأخطاء أو المخالفات الجوهرية في الفترة الزمنية المناسبة بواسطة:

1- المدقق خلال قيامه بالتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.

2- مراقب النفقات عند تسوية الحسابات في دفتر الأستاذ العام.

3- الموظفين خلال قيامهم بأداء العمل العادي المسند إليهم.

4- المدير المالي عند قيامه بفحص القوائم المالية.

ج ــ يطالب المدقق الذي يدرك وجود الظروف التي يمكن التقرير عنها بتوصيل ذلك إلى:

1- لجنة التدقيق.

2- الأفراد الرئيسيين في الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة.

3 ــ الهيئة العامة للمساهمين.

4 ـ أعضاء مجلس الإدارة والمدققين الداخليين.

د ـ يتمثل الهدف الرئيسي من تقدير خطر الرقابة في مساعدة المدقق على تقويم:

1- العوامل التي تثير الشكوك حول قابلية القوائم المالية للمدقق.

2- مدى فعالية تنفيذ الرقابة الداخلية.

3- خطر وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

4- إمكانية تخفيض طبيعة و مدى الاختبارات الجوهرية.

ه ـ يقوم المدقق باستخدام خطر الرقابة المقدر في:

1 ـ تقويم مدى فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة.

2 ـ التعرف على العمليات المالية وأرصدة الحسابات التي يكون فيها الخطر الطبيعي عند الحد الأقصى.

3 ـ تحديد المستوى المقبول من خطر الاكتشاف الذي يتعلق بمزاعم الإدارة حول القوائم المالية.

4 ـ توضيح ما إذا كانت حدود الأهمية النسبية الخاصة بالتخطيط و التقويم قد تم التوصل إليها لتعبر بشكل كاف عن مستوى مرتفع.

و ـ حين تقويم الرقابة الداخلية، تكون الخطوة الأولى هي إعداد قائمة استبانة أو خريطة تدفق سير العمليات، والخطوة التالية:

1- تحديد نطاق التدقيق اللازم لإصدار تقرير التدقيق.

2- تجميع قرائن كافية لتحديد ما إذا كانت بنية الرقابة الداخلية تعمل كما هو موصوف لها.

3- كتابة تقرير تقويم الرقابة الداخلية.

4- تكوين حكم نهائي حول فعالية الرقابة الداخلية.

ز ـ أفضل طريقة موضوعية لتحديد الصورة الفعلية التي تعمل بها الرقابة الداخلية هي:

1- استبانة خريطة تدفق وإعدادها.

2- تدقيق أوراق العمل للسنة السابقة لوصف التعديلات التي جرت في بنية الرقابة الداخلية.

3- اختيار بعض العناصر (العمليات) التي تمت معالجتها بواسطة الرقابة الداخلية وتحديد مـــا إذا كانـــت تنطوي على أخطاء أو خروج عن الالتزام بالرقابة الداخلية.

4- القيام باختبارات واسعة لأرصدة الحسابات مبنية على تقويم المدقق لقوة الرقابة الداخلية.

ح ـــ أي ما يلي يمثل الغرض من إعداد قائمة استبانة للرقابة الداخلية:

1- اختبارات العمليات والأرصدة.

2- اختبارات المطابقة.

3- الاختبارات التحليلية للأرصدة.

4- الحصول على فهم ومعلومات حول الرقابة الداخلية.

ط ـــ بعد قيام المدقق بدراسة وتقويم الرقابة الداخلية توصل إلى اقتناع بأن الرقابة الداخلية فعالة وتعمـــل كما هو مرسوم، في مثل هذه الحالة فإنه من المتوقع أن يقوم المدقق بـــ:

1)- عدم إجراء اختبارات التحقق.

2)- عدم زيادة مدى اختبارات التحقق الذي حدده مسبقاً.

3) - توسيع مدى الإجراءات التحليلية المحدد مسبقاً في برنامج التدقيق.

4) ـــ أداء اختبارات الالتزام إلى المدى المحدد مسبقاً في برنامج التدقيق.

ي ـــ أفضل ما يمكن أن يوصف به التدقيق الداخلي هو:

1)- أنها وظيفة أساسية.

2)- أنها وظيفة رقابية مهمتها التأكد من الالتزام بالإجراءات الموضوعة.

3)- أنها نشاط مهمته الأساسية اكتشاف التلاعب.

4)-أنها إحدى مقومات الرقابة الداخلية.

ك ـــ تصمم الجوانب المحاسبية للرقابة الداخلية بحيث تتضمن إجراءات تكفل الاطمئنان إلى:

1)- أداء الموظفين لواجباتهم بدرجة عالية من الأمانة والنـــزاهة.

2)- تنفيذ العمليات حسبما رخصت بها الإدارة.

3)- معقولية عملية اتخاذ قرارات الإدارة باعتماد العمليات.

4)- ضمان الإجراءات الرقابية لعدم حدوث تضارب بين الموظفين على واجباتهم.

ل ـ خلال أي خطوة من خطوات اختبارات التدقيق يكون إعداد خرائط التدفق أكثر ملاءمة:

1)- فحص الرقابة الداخلية.

2)- اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية.

3)- تقويم بيئة الرقابة.

4)- الفحص التحليلي للعمليات.

الفصل الثامن

أدلة الإثبات في التدقيق

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذا الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1 ـ طبيعة أدلة الإثبات في التدقيق وأهميتها.

2 ـ المعيار الثالث للعمل الميداني والمتعلق بجمع أدلة الإثبات في التدقيق.

3 ـ أنواع الأدلة التي يجمعها المدقق في عملية التدقيق.

4 ـ العوامل المؤثرة في حجم الأدلة التي يجمعها المدقق.

5 ـ أثر تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات.

الفصل الثامن: أدلة الإثبات في التدقيق

أولاً: تمهيد:

أثناء قيام أمجد بتدقيق القوائم المالية التاريخية لشركة نماء، حدد عينة عشوائية من المصادقات الإيجابية لإرسالها لمديني نما، وقد جاءت الإجابات مؤيدة لأرصدة الشركة بصورة عامة، مما جعل أمجد يعد تقريراً نظيفاً عن شركة نماء، ما أدى إلى قبول الحسابات وإبداء براءة ذمة مجلس الإدارة. وقد استخدمت نماء تقرير المدقق عن القوائم المالية التاريخية المؤرخة في نهاية عام 2011 لطلب قرض من أحد المصارف التجارية بمبلغ مئة مليون ل.س وقد لبى المصرف الطلب وخص شركة نماء بقرض سخي، إلا أن ظروفاً استجدت في العام التالي، منها أن أحد المدينين الذي لم يكن اسمه بين من أرسل لهم المصادقات، وهو أكبر مديني الشركة، قد أفلس، كما أن ظروفاً تسويقية أخرى أدت إلى ظهور منتجات أكثر تقدماً من منتجات نماء فانخفض تصريف منتجات شركة نماء وتكدست في المستودعات ما أدى إلى ضعف سيولة الشركة ثم إفلاسها، فرفع المصرف دعوى على المحاسب القانوني متهماً إياه بعدم جمع أدلة إثبات كافية لإعداد تقرير نظيف، لكن المحاسب القانوني يثبت أنه جمع أدلة إثبات كافية في ظل معايير التدقيق الدولية أي بعينات عشوائية، وأن رأيه في القوائم المالية يتم بناءً على ما لمسه من معطيات في سجلات المشروع وقوائمه المالية، مبيناً أن مخاطر دخول منافسين جدد تدخل ضمن خطر التدقيق الذي ما زال يعمل به في ظل المعايير الدولية، وليس بناءً على خطر الأعمال.

ثانياً: طبيعة أدلة التدقيق:

أوضحنا في الفصول السابقة أن هدف التدقيق التأكد من عدالة البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والحصول على رأي فني محايد في مدى دلالة القوائم المالية موضوع الفحص على نتيجة أعمال المشروع وتدفقاته النقدية ومركزه المالي. ولكي يستطيع مدقق الحسابات إبداء الرأي يجب أن تتوافر له أدلة تمكنه من ذلك.

علاوة على ذلك فإن معايير التدقيق الصادرة عن AICPA أكدت ذلك حيث جاء في المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ((يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة — عن طريق الفحص

والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات ــ بفرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق)).

كذلك فإن معايير التدقيق الدولية خصصت المعيار رقم (500) لأدلة التدقيق، حيث أوصت المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة، لتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني.

ويتم ذلك عند قيام المدقق باختبارات الرقابة من أجل التأكد من التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، وعند تنفيذ الإجراءات الجوهرية بهدف مساعدة المدقق على كشف المعلومات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية، وهي على نوعين:

- اختبارات تفصيلية للمعاملات و الأرصدة.
- إجراءات تحليلية.

والسؤال الذي يطرح نفسه ما المقصود بالأدلة في التدقيق؟

تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه. وتقدم البرهان وبالتالي تسهم في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية. أو أنها تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي.

ويقول البعض إنها المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع. وفي التدقيق نجد أن الأدلة ضرورية لإبداء الرأي عن مدى عدالة القوائم المالية مع العلم أن عناصر القوائم المالية ليست جدلية أو متنازعاً عليها ولكن كلها تقتضي من المدقق أن يعطي رأياً موضوعياً حولها استناداً إلى الأدلة التي يجمعها. وتعني الأدلة في التدقيق كما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم (500) المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني. وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.

أو يمكن أن تعرف بأنها أية معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم تدقيقها قد عرضت طبقاً للمعايير. وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقاً للمدى الذي يقتنع فيه المدقق بما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً. وتشمل الأدلة كمعلومات ينظر إليها المدقق على أنها ذات درجة عالية من الإقناع، ومعلومات ذات درجة أقل من الإقناع.

ثالثاً: أهمية الأدلة للمدقق:

أهمية الأدلة من وجهة نظر المدقق من الأسباب التالية:

- جوهر عملية التدقيق يكمن في تجميع الأدلة المناسبة والملائمة وتقويمها بشكل موضوعي.
- الهدف الأساسي لعملية التدقيق يكمن في إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، ولا يستطيع المدقق تحقيق هذا الهدف إلا بناءً على أدلة كافية وملائمة.
- مدقق الحسابات مسؤول مهنياً عن تنفيذ الاختبارات والإجراءات، في التوقيت وبالقدر والطبيعة الملائمة، لجمع هذه الأدلة.
- مدقق الحسابات مسؤول عن إعمال حكمه المهني على هذه الأدلة، لكي يحدد مدى قناعته بها وما إذا كانت كافية وملائمة بالقدر الذي يمكنه من إصدار حكمه على القوائم المالية للمشروع.
- توجد علاقة وثيقة وحتمية بين أدلة الإثبات ورأي المدقق. فعندما يشك بوجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية، فسوف يحاول الحصول على دليل تدقيق كاف وملائم حتى يتخلص من هذا الشك. فإن لم يستطع الحصول على ذلك الدليل فيجب عليه أن يصدر تقريراً متحفظاً أو قد يقرر الامتناع عن إبداء الرأي.
- المدقق مسؤول مهنياً عن جمع وتقييم أدلة الإثبات وفقاً لمعايير العمل الميداني.

رابعاً: خصائص أدلة الإثبات في التدقيق:

يتجلى القرار الرئيس الذي ينبغي على المدقق اتخاذه في كل عملية تدقيق في تحديد الحجم والنوع الملائمين من الأدلة التي يجب جمعها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة. ويعد هذا أمراً ضرورياً في ضوء اعتبارات تكلفة اختبار الأدلة المتاحة وتقويمها. ويتطلب المعيار الدولي للتدقيق رقم

(500)، وكذلك المعيار الثالث للعمل الميداني من المدقق أن يجمع الأدلة الكافية والملائمة التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه. ونظراً لطبيعة الأدلة والاعتبارات الخاصة بعملية التدقيق، يكون من المحتمل أن يقتنع المدقق تماماً بصحة الرأي الذي توصل إليه، ومع ذلك، ينبغي أن يقتنع المدقق أن رأيه صحيح بدرجة عالية من التأكد. وانطلاقاً من هذا تعد كفاية الأدلة وملاءمتها من أهم الخصائص التي ينبغي أن تتوافر في الأدلة لكي يقتنع المدقق بها.

ويقصد بكفاية الأدلة حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها المدقق لتدعيم رأيه. وكفاية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها مدقق الحسابات.

حيث إنه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراء ما من إجراءات التدقيق، كانت الأدلة أكثر كفاية أي أنه يوجد علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة.

أما ملاءمة الأدلة فيقصد بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها. إن ملائمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة، أو بمفردات المجتمع، الذي سحبت منه العينة. وإنما تتأثر باختيار مدقق الحسابات لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية:

1. يجب أن يتناسب الدليل مع هدف التدقيق الذي يقوم المدقق باختباره حتى يمكن أن يتحقق الإقتناع به.
2. أن يكون مصدر الدليل مستقلاً، فالدليل الذي يحصل عليه المدقق من الأطراف الخارجية أكثر ملاءمة من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المنشأة.
3. أن تكون الرقابة الداخلية في المنشأة فعالة. حيث تكون الأدلة التي يتم الحصول عليها موثوقاً بها ويعتمد عليها ولا ينظر إليها على أنها أدلة ضعيفة.
4. أن يحصل مدقق الحسابات على الدليل مباشرة لأن الأدلة التي يحصل عليها المدقق مباشرة تكون أكثر صلاحية من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر.
5. أن يكون مصدر الأدلة من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك.

6. أن يكون الدليل موضوعياً حيث يُعد دليل الجرد الفعلي للنقدية موضوعياً، بينما لا يُعد الاستفسار الموجه إلى مدير الائتمان عن إمكانية تحصيل الدين دليلاً موضوعياً.

7. أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائماً، سواء فيما يتعلق بجمع الدليل أم الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال التدقيق. وتكون الأدلة أكثر إقناعاً لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان. وعلى سبيل المثال، ستكون ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون وقيمته في تاريخ الميزانية أكثر إقناعاً من ملاحظة الجرد بعد مرور شهرين على إعداد الميزانية. أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل، فإنه من الأفضل أن يتم سحب عينة عن كامل الفترة المحاسبية التي تتم التدقيق عنها وليس من أحد أجزاء هذه الفترة.

8. أن يأخذ المدقق الأثر المشترك لهذه الشروط، حيث إنه يمكن أن يتم تقويم مدى إقناع الأدلة فقط بعد دمج أثر كل من الشرط الأول والكفاية والتوقيت معاً، ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف التدقيق الذي يتم اختباره.

ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والتي لا تتصف بالصلاحية ويتوافر لها المدى الزمني الملائم عينة مقنعة. وبالمقابل لن تكون العينة صغيرة الحجم التي تحتوي على عنصر واحد فقط وتتسم بالمناسبة والصلاحية والمدى الزمني الملائم عينة مقنعة، وينبغي على المدقق أن يقوم درجة توافر محددات الجودة عند تقرير إقناع الأدلة.

وفي الختام تبقى عملية تحديد كفاية الأدلة وملاءمتها مرتبطة باجتهاد المدقق. وإن اجتهاد المدقق يتأثر بعوامل متعددة منها:

أ- تقدير المدقق لطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية و على مستوى رصيد الحساب أو مجموعة من المعاملات.

ب- طبيعة النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية و تقدير مخاطر الرقابة.

ج - الأهمية النسبية للعنصر الذي يتم اختباره.

د- الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة.

هـ – نتائج إجراءات التدقيق، ومن ضمنها الغش والخطأ اللذان قد يتم اكتشافهما.

ق– مصدر وموثوقية المعلومات المتوفرة.

خامساً: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:

يحصل المدقق على أدلة الإثبات بواسطة واحدة أو أكثر من الإجراءات التالية: الفحص أو الملاحظة أو الاستفسار والمصادقة أو الحساب أو الإجراءات التحليلية. إن توقيت مثل هذه الإجراءات يعتمد، جزئياً، على فترات الوقت المتوفر للحصول على أدلة الإثبات. وسوف نعرض هذه الإجراءات ببعض التفصيل:

1- الفحص الفعلي:

يقصد بالفحص قيام المدقق بفحص أصل من الأصول الملموسة كالمخزون والنقدية والأصول الثابتة أو عده. ويعد الفحص وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل، وينظر إليه على أنه أحد أكثر أدلة التدقيق الموثوق بها والمفيدة. وبوجه عام، يمثل الفحص الفعلي وسيلة موضوعية للتحقق من كمية الأصل ووصفه. وفي بعض الحالات، يكون وسيلة مفيدة لتقويم حالة الأصل أو جودته. ومع ذلك، لا يُعد الفحص الفعلي دليلاً كافياً، للتحقق من أن الأصول مملوكة من قبل المنشأة، كما أن استخدامه يحتاج لبعض المعارف من قبل المدقق في بعض الحالات للتوصل إلى رأي في العوامل النوعية للأصول. بالإضافة إلى أنه لا يمكن الاعتماد عليه لتحديد التقويم الملائم لعناصر القوائم المالية.

2- المصادقات:

يقصد بالمصادقات كما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (505) عملية الحصول على أدلة تدقيق وتقويمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر استجابة لطلب للمعلومات حول بند معين يؤثر في التأكيدات التي قامت بها الإدارة في القوائم المالية. أو بكلمات أخرى تمثل إيصالاً أو رداً كتابياً أو شفوياً من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المدقق. وتعد المصادقات من الأدلة القوية واسعة الاستخدام من قبل المدققين لأنه يتم الحصول عليها من مصدر مستقل خارجي. وتستخدم في مجالات متعددة منها على سبيل المثال:

- أرصدة الحسابات المدنية.

- الأرصدة المصرفية.
- المخزون لدى أطراف أخرى في مستودعات إيداع للمعالجة أو للإرسال، وكلاء الأمانة.
- مستندات ملكية أملاك في حوزة محامين أو ممولين من أجل الحفظ السليم أو كضمان.
- الاستثمارات المشتراة من وسطاء الأسهم و لكن لم يتم تسليمها في تاريخ الميزانية.
- قروض.
- أرصدة الحسابات الدائنة.

وتعتمد موثوقية المصادقات على قيام المدقق بتطبيق الإجراءات المناسبة عند تعميم طلب المصادقة وأداء إجراءات المصادقة وتقويم نتائج إجراءات المصادقة، وتشمل العوامل التي تؤثر في موثوقية المصادقات الرقابة التي يمارسها المدقق على طلبات المصادقة والردود، وخصائص المستجيبين وأية قيود في الرد تفرضها الإدارة. فإذا تحكم العميل في إعداد المصادقات وإرسالها وتلقى الإجابات، سيفقد المدقق القدرة على الرقابة والتحكم فيها ولن تكون المصادقات دليلاً محايداً وبالتالي تنخفض درجة الاعتماد عليها.

وتحدد نشرة التدقيق رقم SAS67 ثلاثة أنواع من المصادقات:

أ – المصادقة الإيجابية:

تتطلب المصادقة الإيجابية من المستجيب إجابة المدقق في جميع الحالات وذلك بإبداء موافقة المستجيب على المعلومات المعطاة. ويتوقع عادة أن تقدم الاستجابة لطلب المدقق أدلة تدقيق موثوقة، على أنه توجد مخاطرة احتمال إجابة المستجيب على طلب المصادقة بدون التحقق من أن المعلومات صحيحة، ولا يستطيع المدقق عادة اكتشاف ما إذا كان ذلك قد حصل، على أنه يمكن للمدقق تخفيض هذه المخاطرة باستخدام النوع الثاني.

ب – المصادقة العمياء:

يتطلب هذا النوع من المصادقات الطلب من المستجيب تعبئة معلومات حول الأمر المراد التحقق منه. إلا أنه ثبت أن هذا النوع قليل الاستخدام في الواقع العملي لأنه يتطلب جهداً إضافياً من المستجيب.

جـ ـ المصادقة السلبية:

يتطلب هذا النوع من المستلم الإجابة فقط في حالة عدم الاتفاق مع المعلومات الواردة في الطلب، على أنه عندما لا يتم استلام رد على طلب مصادقة سلبية فإن المدقق يبقى على علم انه تكن هناك أدلة صريحة بأن الأطراف الأخرى المقصودة قد استلمت طلبات المصادقة وتحققت من أن المعلومات الواردة بها صحيحة، وتبعاً لذلك يوفر عادة استخدام طلبات المصادقة السلبية أدلة أقل موثوقية من استخدام المصادقة الإيجابية ويمكن استخدامها عندما:

- يكون المستوى المقدر للمخاطرة المتضمنة و مخاطرة الرقابة منخفضة.
- يتعلق الأمر بعدد كبير من الأرصدة الصغيرة.
- لا يتوقع وجود عدد كبير من الأخطاء.
- لا يكون لدى المدقق سبب للاعتقاد بأن المستلمين سيتجاهلون هذه الطلبات.

وعلى الرغم من أن المصادقات لا تعد إجراء إلزامياً بخلاف الحسابات المدنية، إلا أن هذا الإجراء من إجراءات جمع الأدلة يكون مفيداً في التحقق من أنواع عديدة من المعلومات.

3 ـ التوثيق:

يتمثل التوثيق في فحص المستندات و السجلات التي تؤيد المعلومات الواردة في القوائم المالية وتشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة. ونظراً لتطبيق المبدأ المستندي الذي يقوم على ضرورة توفير مستند لكل عملية مالية، يوجد عدد كبير من هذه الأدلة. ويستخدم التوثيق كنوع من الأدلة على نطاق واسع في جميع مراحل التدقيق، كما أنه متاح بسهولة وبتكلفة منخفضة. إلا أنه يوفر درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد على طبيعة التوثيق ومصدره، وعلى فعالية الضوابط الداخلية لإجرائه. وهناك ثلاثة أصناف رئيسة لتوثيق أدلة الإثبات، والتي توفر درجات مختلفة من الموثوقية للمدقق وهي:

- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لديه. مثل طلب كشف من البنك.
- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لدى المنشأة (مثل: فواتير الشراء، أوراق الدفع الملغاة، بوالص التامين....الخ).

- أدلة إثبات موثقة صادرة عن المنشاة ومحفوظة لديها. مثل فواتير البيـــع، التقـــارير الزمنيـــة عـــن العاملين، تقارير استلام المخزون....الخ.

وفي حال استخدام التوثيق من قبل المدقق يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي. فلفحص الحيـــازة فـــي عملية المالية مستندياً، يقوم المدقق، على سبيل المثال بتتبع يومية الحيازة إلى فـــاتورة الشـــراء وتقـــارير الاستلام المؤيدة لذلك وبالتالي مقابلة هدف الوجود. فإذا قام المدقق بالتتبع من تقارير الاستلام إلى يوميـــة الحيازة لمقابلة هدف الاكتمال، فلن يكون ذلك ملائماً للقول إن هذا فحص مستندي.

4 ـــ الملاحظة:

تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون، مثلاً، ملاحظة المدقق لعمليـــات العد في الجرد الذي يقوم به موظفو المنشأة، أو ملاحظة أداء إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة. ولا تكفـــي الملاحظة بمفردها. فمن الضروري أن يتبع الملاحظة الحصول على أنواع أخرى من الأدلـــة تـــدعمها. ومع ذلك تعد الملاحظة أمراً هاماً في معظم إجراءات التدقيق.

5 ـــ الاستفسار من العميل:

يتضمن الاستفسار الحصول على معلومات من العميل وقـــد يـــتم بشـــكل كتـــابي أو شـــفوي. وتـــوفر الاستفسارات معلومات للمدقق لم يكن يملكها سابقاً، أو توفر أدلة إثبات معززة له. إلا أنه لا يمكن النظـــر إلى الاستفسار كدليل حاسم لأنه يتم الحصول عليه من طرف غير محايد. وهذا يعني انه من الضـــروري للمدقق أن يدعم هذا الدليل بأدلة أخرى تدعمه من خلال تنفيذ إجراءات أخرى.

6- إعادة الحساب:

تتضمن إعادة الحساب التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية والسجلات المحاســبية، أو إجـــراء حسابات مستقلة.

7 ـــ الإجراءات التحليلية:

تشمل الإجراءات التحليلية النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقـــات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، تلك التي تنحـــرف عـــن المبـــالغ المخططـــة.

وتستخدم الإجراءات التحليلية بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية. وفي بعض الحالات تستخدم الإجراءات التحليلية في عزل حسابات أو عمليات مالية يجب أن يتم فحصها على نحو عميق لتقرير ما إذا كانت هناك خطوات أخرى ينبغي القيام بها للتحقق. ومثلاً، تتم مقارنة مصاريف الشراء الإجمالية العائدة للفترة الحالية بالمصاريف نفسها العائدة للفترة السابقة وفحص الفرق، فإذا كان معنوياً، يجب التعرف على سبب الزيادة أو النقص.

سادساً: قوة الأدلة:

ليست كل قرائن التدقيق ذات قوة واحدة أو قوة متماثلة في الإثبات، ما يتطلب من المدقق الاستعانة بخبرته وعلمه ورأيه وحكمه الشخصي ليختار أقواها قوة لتدعيم رأيه وتعزيزه، ونظراً لتفاوت الأدلة من حيث قوتها ودرجة الاعتماد عليها، الأمر الذي يتطلب وضع معايير وقواعد إيجابية ومحددة يعتمد ويستند عليها المدقق في تقويمه واختياره لأدلة الإثبات والمفاضلة بينها مع ملاحظة ما يلي:

1- الأدلة الخارجية أقوى بإثباتها ودرجة الاعتماد عليها من الأدلة الداخلية.

2- الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أقوى من التي يحصل عليها عن طريق الغير.

3- الأدلة الإيجابية اشد قوة من الأدلة المعتمدة على التقدير الشخصي.

وتتوقف معايير وقواعد قوة الأدلة على الاعتبارات التالية:

1- صلاحية الوسيلة، والأسلوب الفني المتبع في الحصول على الدليل:

تتوقف قوة الدليل على مقومات أساسية واعتبارات معينة يلزم توافرها في الوسائل والأساليب الفنية المستخدمة في جميع الأدلة، فالجرد الفعلي له أحكامه وقواعده، والتدقيق المستندية لها أسسها ومقوماتها والمصادقات لها اعتباراتها وشروطها، وعدم توافر ذلك في الوسائل والأساليب الفنية يفقد الدليل قوة إثباته.

2- مصدر الدليل:

لمصدر الدليل أثر كبير في مدى قوة ودرجة الاعتماد عليه فأدلة الخارجية أقوى من الداخلية ودرجة الاعتماد عليها أكبر لأنها لا تمت بأية تبعية للإدارة.

3- طبيعة الدليل:

الأدلة الإيجابية أقوى في إثباتها ودرجة الاعتماد عليها من الأدلة التي تعتمد علـى تقـدير المـدقق واستنباطه.

4- كيفية الحصول على الدليل:

فالأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أقوى في دلالتها ودرجة الاعتماد عليها من التي يحصـل عليهـا عن طريق الغير.

5- مدى ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص:

إن قوة إثبات الدليل ودرجة الاعتماد عليه تعتمد على ارتباطه بالعنصر أو بالعملية محل الفحص.

6- التوقيت المناسب للحصول على الدليل:

إن توقيت الحصول على الدليل شديد الأهمية فقد يكون الدليل قوياً في إثباتـه ودرجـة الاعتمـاد عليـه ومناسبته لطبيعة المفردة محل الفحص إلا أن الوقت الذي حصل عليه المـدقق لا يتناسـب مـع تـاريخ الفحص أو عملية التدقيق ما يفقده دلالته وإمكان الاعتماد عليه.

7- مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية للدليل:

تتوقف قوة الأدلة ودرجة الاعتماد عليها على مدى توافر الثقة في هذه المصادر بالإضـافة إلـى مـدى إلمامها بالمعلومات المطلوبة منها وعدم تحيزها أو تبعيتها للإدارة.

8- سلوك المدقق نفسه أثناء جمعه للأدلة:

من أهم المقومات الأساسية لعملية التدقيق الاستقلال والحياد التام للمدقق وبعده عن المؤثرات كافـةً فـي كل مرحلة من مراحل التدقيق.

9- فعالية الرقابة الداخلية:

تلعب فعالية الرقابة الداخلية درراً جوهرياً في قوة الأدلة. ومثلاً، يتم الاعتماد على المستند الداخلي فـي الشركة التي بها رقابة داخلية فعالة لوجود احتمال أكبر للدقة. وبشكل مماثـل، لـن تكـون الإجـراءات التحليلية دليلاً كافياً إذا كانت الرقابة تنتج معلومات غير دقيقة من البيانات التي يتم تشـغيلها. كمـا أنـه

يمكن أن يكون للفحص الفعلي وإعادة الحساب درجة عالية من القوة والثقة فيهما إذا كانت الرقابة الداخلية تتم بالفعالية.

سابعاً: العوامل المؤثرة على حجم أدلة الإثبات التي يقوم المدقق بجمعها:

من المسلم به أن يحصل مدقق الحسابات على أكبر قدر من أدلة الإثبات، إلا انه يوجد العديد من العوامل والتي قد تجبر المدقق على تضييق نطاق أو حجم الأدلة التي ينبغي عليه جمعها أو توسيعها وأهمها :

1 ـ الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المدقق بفحصه:

كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر موضوع الفحص كان من الضروري الحصول على عدد أكبر من الأدلة. والعكس صحيح.

2 ـ سهولة التلاعب في العنصر:

كلما كان احتمال وقوع خطأ أو غش أو تلاعب في العنصر محل الفحص كبيراً وجب على المدقق أن يحصل على كمية أكبر من الأدلة. مثلاً، عنصر النقدية من أكثر العناصر عرضة للاختلاس لذا يجب على المدقق أن يكون حريصاً وأن يجمع أدلة كافية حول هذا العنصر، وعلى العكس بالنسبة إلى عنصر الأراضي.

3 ـ تكلفة الحصول على الدليل:

تكلف عملية جمع الأدلة المدقق جهداً وزمناً ومالاً لذا يجب عليه قبل حصوله على الدليل أن يقارن ما بين تكلفة الحصول عليه وبين الفائدة منه. فإذا كانت الفائدة أكبر من التكلفة فإنه يجب عليه ألا يتوانى في الحصول عليه.

4 ـ درجة فعالية الرقابة الداخلية:

نظام الرقابة الداخلية هو دليل بحد ذاته. وهذا يعني إذا كانت فعالية هذا النظام جيدة يمكن للمدقق أن يقلل من كمية الأدلة التي يقوم بجمعها والعكس صحيح.

5 ـ مدى تجانس الدليل مع العنصر:

ليس كل دليل صالحاً لتكوين القناعة الكافية في جميع الأحوال فالوجود الفعلي يصلح للأصول المادية والمصادقات للحسابات تحت التحصيل.

6 ـ هدف التدقيق:

قد يكفي دليل واحد، فمثلاً إذا كان هدف التدقيق التأكد من وجود النقدية فيقوم المدقق بالجرد الفعلي لهذا العنصر. أما إذا كان هدف التدقيق معرفة القيمة الفعلية لبضاعة آخر المدة، فبالإضافة إلى ملاحظة الجرد الفعلي لا بد من التأكد من الملكية ومن صحة التقويم.

ثامناً : أثر تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات :

كان لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة أثر كبير في إجراءات حجم الأدلة ونوعيتها ويمكننا بيان هذا الأثر من خلال النقاط التالية:

1 ـ نشوء الأدلة الإلكترونية:

ويقصد بالأدلة الإلكترونية أي معلومات تم تكوينها، أو إرسالها، أو معالجتها، أو تسجيلها أو الاحتفاظ بها إلكترونياً، والتي يعتمد عليها المدقق للتأكد من صحة العمليات والقيم الواردة بالقوائم المالية لكي يتمكن من إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية والمعلومات الإلكترونية يمكن أن تأخذ عدد من الأشكال مثل نصوص أو صور أو تسجيل صوتي. ويتضمن الدليل الإلكتروني السجلات المحاسبية، والمستندات الأصلية، ودفتر اليومية والأستاذ العام، والوثائق المؤيدة للعمليات وأي بيانات أو معلومات أخرى على شكل إلكتروني.

2 ـ ضوابط اعتماد مدقق الحسابات على الأدلة الإلكترونية:

لكي يقبل المدقق أو يعتمد الأدلة الإلكترونية عليه أن يراعي ما يلي :

أ- أن يدرك جيداً أن مدى إمكانية اعتماده على الدليل الإلكتروني يتوقف بالدرجة الأولى على فعالية الرقابة الداخلية.

ب- أن يتعامل جيداً مع التأثير المستمر لتكنولوجيا المعلومات في الأدلة التقليدية، مثلاً، إرسال وتسلم الردود على المصادقات.

ج- أن يعرف أن أدلة إلكترونية معينة قد تتاح له في أي وقت، وعليه أن يتوقع هذا الوقت حتى يأخذه في الحسبان عند قيامه بالاختبارات اللازمة.

3 ـ في ظل تكنولوجيا المعلومات:

فإن معظم التوثيق أصبح يتم في صورة إلكترونية، لذا ينبغي على المدقق أن يقبل المعلومات المكتوبة والمعلومات الإلكترونية كأدلة مستندية في شكل جديد، وذلك في ظل إجراءات الرقابة الداخلية التي تضمن أمن المعلومات وحفظها وعدم قابلية تغييرها.

أسئلة حول الفصل الثامن

1. ما المقصود بأدلة الإثبات في التدقيق؟
2. ما المقصود بكفاية وملاءمة أدلة الإثبات في التدقيق؟
3. هل تؤثر طبيعة العنصر محل الفحص في رأي المدقق فيما يتعلق بكفاية الأدلة؟ اشرح ذلك.
4. ما أنواع الأدلة في التدقيق؟
5. لماذا يعدّ الدليل المستندي الذي نشأ خارج منشأة العميل أكثر صلاحية من الدليل الذي نشأ داخل المنشأة؟ اشرح.
6. متى يلجأ المدقق إلى استخدام المصادقات.
7. هل يصلح دليل الوجود المادي للتأكد من جميع الأصول؟ اشرح.
8. بصفتك مدققاً لحسابات إحدى الشركات، فقد رفضت إدارة الشركة أن تمدك بإقرار الإدارة. ويرى المدير العام للشركة أنه لا يعد مسوغاً لمثل هذا الإقرار لان مسؤولية المدقق اكتشاف الانحرافات عن المبادئ المحاسبية وكل المخالفات.

والمطلوب:

ما التصرف الذي ستتخذه إذا استمر في رفض تقديم هذا الإقرار.

9. أثناء تدقيق حساب الزبائن لإحدى الشركات عن عام 2011 وفحصه تبين لك ما يلي:

1) أن رصيد الزبائن يبلغ (1500000).

2) منه مبلغ (200000) يمثل أقساط أسهم رأس المال المستحق على المساهمين.

3) منه مبلغ (100000) يمثل ديناً مستحقاً للشركة على إحدى المحلات التجارية عدّ ضمن الديون المستحقة للشركة في تاريخ الميزانية، لكنه نظراً لإفلاس المدين أثناء التدقيق أصبح هذا الدين لا يساوي أكثر من (50000).

4) دين آخر بمبلغ (100000) لقاء قيمة بضاعة تم بيعها بتاريخ 1990/10/10.

5) دين بمبلغ (50000) خصم من رصيد الزبائن المستحق للشركة في تاريخ الميزانية مع العلم أن هذا المبلغ يمثل مبالغ واردة إلى الشركة من أصل ديون سبق خصمها بصفتها ديوناً غير قابلة للتحصيل.

6) لدى إرسال المصادقات الإيجابية إلى الزبائن عادت المصادقة المتعلقة بشركة النصر وقيمة دينها(150000) مع عدم الموافقة على الرصيد، وكذلك لم يحصل المدقق على الرد من الزبون سعيد وقيمة دينه (100000) أما المصادقات الأخرى فكانت صحيحة.

والمطلوب:

1- ما أدلة الإثبات الواجب على المدقق جمعها للتأكد من صحة حساب أقساط أسهم رأس المال المستحقة على المساهمين؟

2- ما أدلة الإثبات اللازمة للتأكد من قيمة حساب الزبون سعيد؟

3- هل يعني عدم الموافقة على الرصيد من قبل شركة النصر وجود خطأ في الحساب ولماذا؟

4- إعداد قيود التسوية اللازمة وعرض رصيد الزبائن الصحيح في الميزانية.

10. من ضمن معايير التدقيق معيار جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

والمطلوب:

أ- اذكر العوامل التي تؤثر في تحديد حجم الأدلة الكافية.

ب- هل إبداء رأي المدقق بناءً على أدلة غير كافية يعد إهمالاً ؟ و لماذا ؟

ج – هل يتعرض نتيجة لذلك للمسؤولية، و لماذا؟ وفي حال الإيجاب ما المسؤوليات التي يتعرض لها المدقق ؟

11. فيما يلي الأرصدة الظاهرة في ميزانية إحدى الشركات بتاريخ 2011/12/31 والتي قدمت إليك لتدقيقها:

الميزانية الختامية

250000 آلات 10%

(157500) م. أ. آلات

92500

90000 مخزون سلعي

حيث اتضح لك من خلال عمليات الفحص ما يلي:

1 ـ إن الشركة قامت بعملية الجرد للمخزون السلعي في 2009/1/6 حيث أوضحت كشوف الجرد أن الموجود فعلاً بتاريخ الجرد يبلغ (90000) وقد تبين من الاطلاع على دفاتر الشركة أن عمليات المخزون خلال الفترة من 2011/12/31 إلى 2009/1/6 كانت كما يلي:

أ- بلغت المشتريات خلال هذه الفترة (3000)استلم نصفها حتى تاريخ الجرد.

ب- بلغت المبيعات (6000) وقد سلم العملاء جميع البضاعة علماً بأن سعر البيع يتحدد على أساس سعر التكلفة مضافاً إليها ما نسبته 50%.

ج- اتضح أن هناك بضاعة في مخازن الاستيداع بالجمارك تكلفتها (6000).

د- هناك بضاعة لدى فروع الشركة في حلب بمبلغ (9000) وقد أرسل الفرع كشفاً نتيجة الجرد في 2009/1/4 إلى الشركة.

هـ ـ اتضح أن هناك بضاعة مشتراة على الحساب يوم 2011/12/30 بمبلغ (8000) قد وصلت للمخازن فعلاً ولكن العملية لم تسجل في الدفاتر بعد.

2 ـ إن رصيد الآلات في الميزانية يتضمن ما يلي :

آ- آلة تم شراؤها بتاريخ 2010/7/1 بمبلغ (50000) وضعت بالتاريخ نفسه في التشغيل وسجلت في الدفاتر كما يلي:

50000 من ح / الآلات

إلى المذكورين

45000 إلى المورد

5000 إلى الخصم النقدي

ب ــ آلة أخرى قيمتها (50000) تم شراؤها في بداية العام بالتقسيط وذلك على خمسة أقساط متساوية القيمة دفعت الشركة خلال العام ثلاثة أقساط والباقي سيدفع في العام القادم مع العلم بأن الثمن النقدي في السوق يبلغ (40000).

ج ــ باقي الآلات مستهلكة دفترياً منذ نهاية عام 2010 ومن المتوقع أن تعمل خمس سنوات زيادة على العمر الإنتاجي المقدر سابقاً.

والمطلوب:

1- أدلة الإثبات اللازمة للمخزون السلعي.

2- أدلة الإثبات لعنصر الآلات.

3- إعداد قيود التسوية اللازمة ثم تحديد القيم الواجب أن تظهر في الميزانية في 2011./12/31

12. اختار الإجابة الأكثر دقة لما يلي:

آ- يتمثل النوع الذي يعتمد عليه المدقق على نحو أكبر من أدلة التدقيق المستندية في:

1) الفحص الفعلي الذي يقوم به المدقق.

2) مصادقة تم الحصول عليها مباشرة من طرف ثالث.

3) عمليات حسابية قام المدقق بإجرائها من واقع دفاتر الشركة.

4) المستندات الخارجية.

ب ــ يمكن أن يتم التوصل إلى أدلة التدقيق في أشكال مختلفة بدرجات مختلفة من الإقناع، أي من الأدلة التالية تمثل أقل أنواع الأدلة قوة:

1) فاتورة المبيعات.

2) فاتورة المشتريات.

3) العمليات الحسابية التي يجريها المدقق.

4) قائمة البنك التي تم الحصول عليها من العميل.

ج ــ أي من عمليات التوثيق التالية تمثل أدنى درجات الإقناع في دعم رأي المدقق:

1) جداول تفاصيل الجرد الفعلي للمخزون.

2) ملاحظة استنتاج تم التوصل إليه في ضوء النسب المالية.

3) ملاحظة قام بها مقيم تم توثيقها في أوراق عمل المدقق.

4) قائمة بطلبات المصادقة السلبية التي لم يحصل المدقق على استجابة منها.

د- تعد الإجراءات التحليلية :

1) اختبارات إحصائية للمعلومات المالية يتم تصميمها لتحديد الجوانب التي تتطلب فحصاً مكثفاً.

2) اختبارات تحليلية للمعلومات المالية يتم تنفيذها بواسطة الحاسوب.

3) اختبارات أساسية للمعلومات المالية تتم من خلال دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات.

4) اختبارات تشخيص للقوائم المالية ولا يمكن تصنيفها ضمن أدلة التدقيق.

هـ ـ تعدّ الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب في حالة :

1) الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.

2) الحسابات التي لها أهمية نسبية.

3) عزل الحسابات أو عمليات مالية يجب أن يتم فحصها على نحو متعمق.

4) ليس كل ما ذكر.

و ـ تعتمد كفاية أدلة الإثبات وصلاحياتها بصفة أساسية على:

1) ما هو متاح من بيانات موثوق فيها.

2) الأدلة وثيقة الصلة بالموضوع.

3) حكم المدقق.

4) معايير التدقيق المتعارف عليها.

ز ـ إن غالبية العمل الذي يقوم به المدقق المستقل فيما يتعلق بإبداء الرأي في القوائم المالية ينطوي على:

1) دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية.

2) الحصول على أدلة الإثبات وتقويمها بشكل موضوعي.

3) فحص العمليات غير النقدية.

4) مقارنة الحسابات الفردية مع حسابات المراقبة الإجمالية.

ح ـ يجمع المدقق أدلة الإثبات من أجل:

1) تقويم نظام الرقابة الداخلية.

2) تشكيل رأي حول عدالة القوائم المالية.

3) تقويم أعمال الإدارة.

4) اكتشاف الأخطاء والتلاعبات الجوهرية في القوائم المالية.

ط ـ فيما يلي أمثلة لبعض أدلة الإثبات، ما هو أكثرها قوة للمدقق :

1) قيام المدقق بالتحقق من الوجود الفعلي.

2) قيام المدقق بفحص العمليات الحسابية لما هو مسجل بالدفاتر.

3) المستندات المعدة خارج الشركة.

4) المصادقات الواردة إلى المدقق مباشرة.

ي ـ أي من العوامل التالية يُعد ذا أهمية عند تقويم المدقق لمدى ملائمة دليل الإثبات:

1) مدى تحقيق الدليل لأهداف الفحص.

2) مدى موضوعية المدقق الذي يحصل على الدليل.

3) كمية الأدلة التي تم الحصول عليها.

4) مدى استقلال المصدر الذي قدم الدليل.

ك ـ تعدّ الأدلة كافية بشكل عام عندما:

1) تكون ملائمة.

2) يكون هناك قدر كاف منها لتكوين رأي في القوائم المالية.

3) تكون مناسبة و موضوعية.

4) يتم الحصول عليها عن طريق الاختيار العشوائي.

ل ــ فيما يلي أمثلة لأدلة الإثبات في التدقيق، أي منها يعتمد عليها مدقق الحسابات أكثر من غيره للتحقق من صحة وجدية الديون المستحقة على الزبائن :

1) المستندات المؤيدة للعمليات المسجلة في حسابات الزبائن.

2) المتحصلات من العمليات المسجلة في حسابات الزبائن.

3) مصادقات واردة للمدقق مباشرة.

4) مكالمات هاتفية مع الزبائن تؤيد صحة الأرصدة.

الفصل التاسع
تخطيط الارتباط

الأهداف التعليمية.

بعد قراءة هذا الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي:

- وصف الأنشطة التي يقوم بها المدققون قبل بدء الارتباط.
- تحديد مصادر المعلومات والإجراءات التي يتخذها المدققون للحصول على معرفة بنشاط العميل والصناعة الخاصة به.
- إنجاز إجراءات تحليلية لتحديد احتمالات التظليل.
- بيان الاعتبارات الخاصة بالحاسوب المستخدم من قبل العميل وبيان إجراءات التدقيق التي تتم باستخدام الحاسوب.
- مراجعة توثيق عمليات التدقيق من حيث الشكل والمحتوى.

الفصل التاسع
تخطيط الارتباط

تمهيد:

بتاريخ 2001/2/6 ناقش فريق التدقيق المخصص بشركة (إنرون) من قبل أرثر أندرسون Artheren Andersen أكبر منشأة تدقيق في العالم، ومن أهم ما تبين من خلال المذكرة التي كتبت بذلك التاريخ مناقشة إمكانية بقاء أرثر أندرسن للاستمرار في تدقيق شركة ENRON لعام 2001، ومن أهم القضايا التي أثيرت في تلك المناقشة بعض الممارسات الاستثمارية المثيرة للتساؤل وقد عبر البعض عن ذلك بالقول إن إنرون تقوم بمغامرات عبقرية، وفيما عدا ذلك توصل المجتمعون إلى اتفاق بأن أرثر أندرسن لديها الخبرة والكفاءة وفريق العمل القادر على تقديم الخدمة اللازمة لشركة ENRON ، وقبل مرور عام واحد أفلست شركة إنرون و تعرضت آرثر أندسن للمساءلة واختفت من السوق.

وفي الواقع فإن السبب الأساسي لتخطيط الارتباط هو تحديد المخاطر المحتملة من القيام بهذا الارتباط والتأكد من أن فريق العمل قادر على تجنب هذه المخاطر واتخاذ ما يلزم من إجراءات، ولعل تحقيق هذا الهدف يكمن في الخطوات الثلاث التالية:

1- التعرف على الأحداث الهامة ذات التأثير على العميل أو عملياته.

2- تحديد المجالات التي تمثل مخاطر خاصة تهدد منشأة التدقيق من خلال هذا الارتباط.

3- التأكد من إمكان إخفاء الارتباط بالشكل المطلوب وفي الوقت المحدد.

1- ترتيبات قبل الارتباط:

تحاول شركات التدقيق تخفيض خطر الأعمال لديها عن طريق الإدارة المتحفظة لارتباطها، ومن أجل تحقيق ذلك تقوم منشآت التدقيق بعدة أنشطة قبل البدء بأي ارتباط، بحيث يمكن تسمية هذه الأنشطة أنشطة إدارة الخطر.

1-1- اختيار عميل جديد أو التمديد لعميل سابق:

من أهم عناصر رقابة الجودة نظام اتخاذ قرار حول قبول عميل جديد أو الاستمرار بتدقيق عميل سابق، لأن منشأة التدقيق ليست ملزمة بقبول عميل غير مرغوب فيه أو الاستمرار بتقديم خدمة التدقيق لعميل سابق عندما يتسرب شك فريق التدقيق إلى سلوك العميل السابق.

وتتضمن السياسات و الإجراءات الخاصة بهذه المرحلة ما يلي:

1-1-1-جمع معلومات حول العميل، القوائم المالية، والتقارير المرحلية، وإجراءات التسجيل في السوق المالي.

1-1-2-سؤال المصارف التي يتعامل معها العميل، وكذلك سؤال أطراف أخرى ذات علاقة بالمحللين والمستشارين القانونين.

1-1-3-سؤال المدقق السابق -في حال وجوده- حول نزاهة الإدارة، وحول الخلافات مع الإدارة بشأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية، أو الخلافات بشأن إجراءات التدقيق المسبقة، أو ما شابه ذلك والتوصل إلى أسباب ترك المدقق السابق.

1-1-4- تحديد ما إذا كان الارتباط يحتاج إلى اعتبارات خاصة أو يتضمن مخاطر خاصة.

1-1-5- تقييم مدى استقلال منشأة التدقيق بالنسبة للعميل المنتظر.

1-1-6- تحديد الحاجة إلى مهارات خاصة أو معلومات خاصة.

1-2- الاتصال بالمدققين السابقين:

يلعب التدقيق دورا مهما في إضفاء المصداقية على القوائم المالية، وإن استمرار منشأة التدقيق في تقديم خدمات التدقيق يرفع من كفاءة التدقيق من خلال تعرف المدققين على ظروف الشركة وقدرتهم على فهمها و التعامل معها، كما أن استمرار منشأة التدقيق في تقديم هذه الخدمة للشركة من شأنه اطمئنان الإدارة وارتياحها لعمل المدققين طالما أنهم خبروا ظروف الشركة ولم يسيئوا الظن بعملياتها من خلال الإدارة التي تعمل في بيئة من الرقابة

الداخلية التي درسها المدققون واعتمدوا عليها في تحديد طبيعة و حجم وتوقيت إجراءاتهم الجوهرية.

لذا فإن تخلي الشركة عن منشأة التدقيق يثير الكثير من علامات الاستفهام التي يحرص المدققون الجدد على معرفتها، فقد تكون طلبات المدققين الخاصة بالاطلاع على العمليات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة وما يرتبط فيها من مستندات شكلت مصدر قلق للإدارة العليا.

وقد تكون شروط المدققين لقبول القوائم المالية أدت على تخفيض الأرباح وتخفيض مكافآت المدير المرتبطة بالأرباح ما هدد مصلحة الإدارة.

وقد يكون إصرار المدققين على ضرورة إعداد بيان ضريبي يمثل أرباح الشركة –بعد تعديلها بما يتفق مع قوانين الضرائب والتعليمات التنفيذية الصادرة عن الدوائر الضريبية– يمثل إزعاجاً للإدارة أدى إلى زيادة العبء الضريبي.

ولا شك أن مثل هذه الأسباب تمثل مصدر شك لمنشأة التدقيق قد يجعلها ترفض قبول العميل الجديد بعد تعرفها على أسباب تخليه عن المدقق السابق.

وقد تكون الأسباب تعود إلى الاختلاف حول الأتعاب، أو بسبب الحاجة إلى تطبيق القانون (أو المعايير المهنية) الذي يقتضي تغيير المدقق كل أربع سنوات (كما في القانون 33 لعام 2009 الصادر في سورية) وقد يكون المدقق نفسه هو الذي استقال وتخلى عن التدقيق بسبب ضيق الوقت أو نقص الكوادر أو انخفاض الأتعاب، بناء على ذلك فمن الأهمية أن يتم سؤال المدقق السابق عن أسباب تركه بالإضافة إلى أية ملاحظات أخرى يرى تزويد المدققين الجدد فيها.

والجدير بالذكر أن سؤال المدقق السابق لا يستقيم إلا من خلال موافقة إدارة العميل التي تمتلك كافة أوراق العمل وأدلة الإثبات وإن كانت محفوظة لدى المدقق، ومن المألوف أن ترحب الإدارة بقيام المدقق السابق بالرد على أسئلة المدقق اللاحق، إلا إذا كانت أموراً خفية هي التي أدت إلى التغيير، وبلا شك فإن عدم ترحيب الإدارة بالعودة إلى المدقق السابق يثير الشك بواقع العمل وقد يبعث على رفض قيام المدقق بتقديم خدماته للشركة.

1-3- رسالة الارتباط:

من الطبيعي أن يتم تنظيم العلاقة بين الشركة الخاضعة للتدقيق ومنشأة التدقيق عن طريق عقد يحدد التزامات الطرفين وأتعاب التدقيق ومواعيد تسديدها، إلا أن تسمية منشأة التدقيق في كثير من الأحيان لا تترافق مع العقد نظراً للطبيعة المهنية للتدقيق وما يحيط به من معايير مهنية وأدبيات للسلوك المهني، أو بمعنى آخر إن منشأة التدقيق لا تحتاج إلى عقد لتجديد حقوقها وواجباتها، ومع ذلك فإن المعايير المهنية أشارت إلى ضرورة إرسال رسالة ارتباط من قبل منشأة التدقيق لتعريف الطرف الآخر بالحقوق والواجبات المرتبطة بالطرفين حرصا على الوقوع بخطر سوء الفهم وما يترتب عليه من مطالبة أي طرف من طرفي الالتزام بحقوق غير منطقية، ولذا فقد اقتضى إرسال هذه الرسالة في كثير من الأحيان، إذا تتضمن هذه الرسالة:

أ)أهداف الارتباط. ب) مسؤوليات الإدارة. ج) مسؤوليات المدققين. د)حدود الارتباط.

ولعله من المفيد إرسال رسالة الارتباط إلى العميل حتى ولو استمرت منشأة التدقيق لعام آخر وخاصة في حال تغير الإدارة أو وقوع أحداث هامة كتعرض الشركة لخسارة كبيرة أو لعملية سطو أو سرقة حيث بين مسؤوليات المدقق أنه يبذل العناية المهنية اللازمة في حدود معايير التدقيق وتنجزه بهدف الحصول على تأكيد منطقي بان القوائم في المالية خالية من التضليل الجوهري (الهام نسبيا)، وأن التدقيق يتضمن فحص على أساس اختباري للحصول على أدلة تدعم المبالغ المفصح عنها في القوائم المالية، كما يتضمن تقييما للمعايير المحاسبية الدولية الموضوعة أساسا للتقديرات المعدة من قبل الإدارة.

1-4- تعيين فريق العمل:

بعد الارتباط مع عميل جديد لابد من تعيين فريق العمل المؤهل لإنهاء هذا الارتباط بنجاح، ويبدأ فريق العمل من الشريك المسؤول عن العملية والذي يوقع التقارير الخاصة بها، ويوقع رسالة الارتباط، يلي ذلك تعيين المدير المسؤول عن العملية ويعمل على متابعة العملية

بالتنسيق مع الشريك المسؤول أما الفريق الميداني فيتألف من مدقق رئيسي أو أكثر وعدد من المساعدين، وقد تتم الاستعانة بخبير في الصناعة التي يعمل بها العميل المساهمة بوضع خطر الأعمال والخطر الملازم، كما قد تتم الاستعانة بخبير في الحاسوب إذا كان نظام التشغيل وما يرتبط به من برامج تنفيذية تحتاج إلى تأهيل خاص، حيث يجتمع فريق العمل لمناقشة الارتباط وكيفية التعامل معه والمخاطر المحيطة به قبل البدء الميداني لعميلة التدقيق.

ومع ذلك فثمة شريك آخر يهتم بإنجاز العمل بكفاءة وفاعلية عالية مع التركيز على الالتزامات القانونية لمنشأة التدقيق وأدبيات السلوك المهني والمعايير المهنية الأخرى ومهمة هذا الشريك متابعة العمل منذ بدايته إلى نهايته، وهذا الشريك الذي لا يهتم بالمحافظة على علاقة طيبة مع الإدارة.

1-5- المخطط الزمني:

إن توقيت الأعمال وعدد ساعات العمل التي يستغرقها كل جزء من العمل يحتاج أن يعبر عنه بشكل تفصيلي في مخطط أو موازنة زمنية time budget حيث يستخدم هذا المخطط للرقابة على عملية التدقيق وتوقع المشكلات التي تحتاج إلى زمن أطول من غيرها وتقييم الانحرافات بعد التنفيذ.

ويبنى المخطط الزمني على أساس إنجاز العام السابق بالنسبة للعملاء الذين يستمر التدقيق معهم منذ عام سبق، على أن تؤخذ التبديلات في ظروف المشروع بالاعتبار، أما عند التدقيق للمرة الأولى فيمكن بناء المخطط الزمني على أساس خبرة المدقق السابق، أو على خبرة المنشأة العامة بالمقارنة مع عملاء مشابهين، على أن يعطى وقت أطول للمجالات الأكثر خطراً. و يمكن عرض المخطط الزمني التالي على سبيل المثال:

مخطط زمني بالساعات		
	مرحلي	نهائي
معرفة المشروع	15	_
التأقلم مع التدقيق الداخلي	10	_
تقييم الرقابة الداخلية	30	10
إعداد الخطة	25	_
التحري عن الأطراف ذات العلاقة	5	15
الاجتماع بشأن العميل	10	18
النقدية	10	15
متحصلات نقدية	15	5
مخزون	35	20
التزامات نقدية Payables	5	35
مراجعة القوائم المالية	_	20
إعداد التقرير		12
رسائل التمثيل		22

على أن يكون من الواضح أن التنفيذ الفعلي يرصد بتفصيل أكبر، ويمكن أن تعرض الساعات بحسب المستوى الإداري كفصل ساعات رقابة الجودة عن ساعات الشريك المسؤول عن العملية وعن ساعات المدير أو معاون المدير وعن ساعات المدقق الرئيسي ما يجعل تسعير التدقيق أكثر سهولة.

ويطلب من أي من العاملين بمنشاة التدقيق أن يقرروا عن الوقت المنصرف لخدمة ارتباط معين ما يسهل جمع الساعات الفعلية ومقارنتها بالساعات المخططة وتحليل الانحرافات وبالتالي قياس كفاءة العاملين في التدقيق كما يساعد ذلك على تحصيل فاتورة العميل حيث

يطلب العملاء أحيانا تقديم بعض الخدمات على أن يتم التسعير بعد انتهاء الخدمة على أن تحمل التكلفة على الساعات المنصرمة وبحسب المستوى الذي شارك بقديم الخدمة، كما يساعد ذلك على تخطيط التدقيق للعام القادم.

2- فهم منشأة العميل:

التعرف على شغل العميل وفهمه من خلال الصناعة التي يعمل بها، أمر ضروري بشكل حاسم في التدقيق، ويتطلب معيار التدقيق الدولي 315 من فريق التدقيق الحصول على فهم تام لشغل العميل لتخطيط وإنجاز أعمال التدقيق.

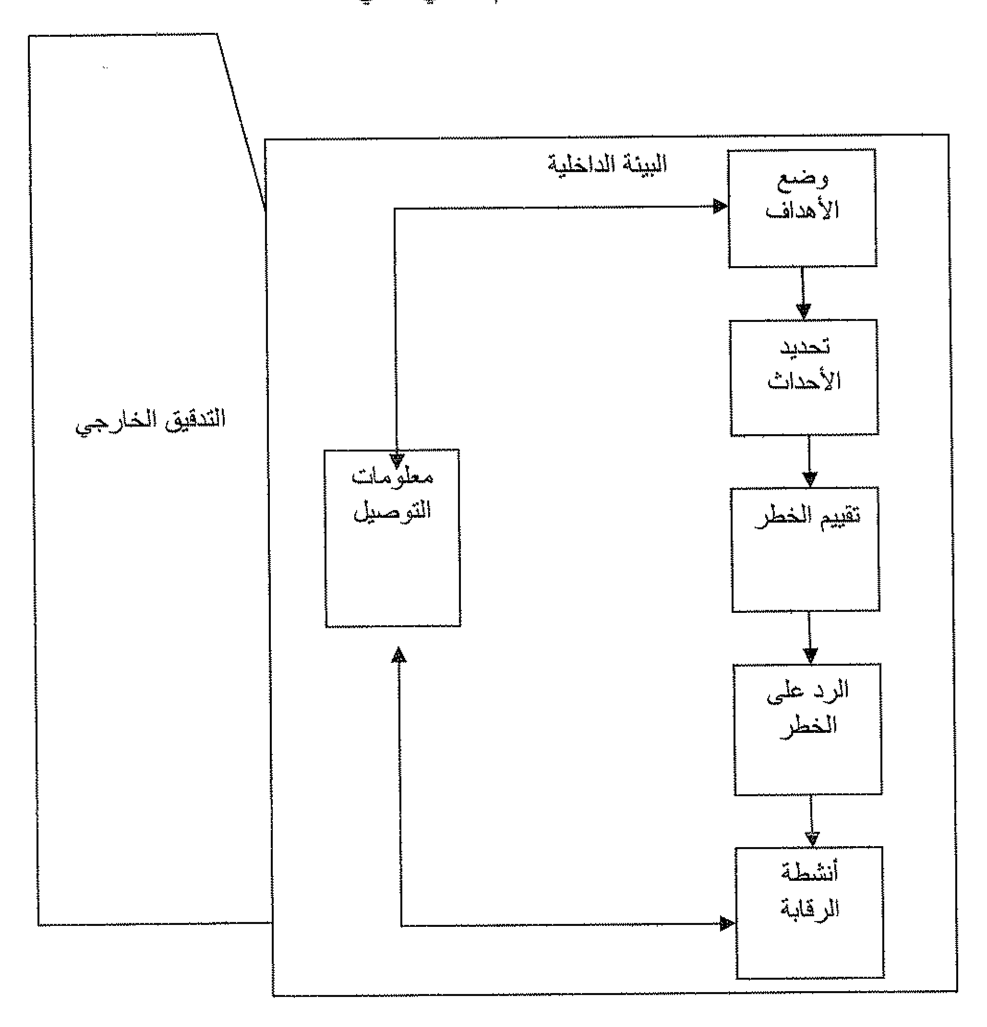
ويشمل هذا الفهم البيئة الاقتصادية التي يعمل فيها المشروع في مفهومها الواسع بما في ذلك البيئة السياسية ذات التأثير في الاقتصاد كسياسات التسعير والقيود على الاستيراد و التصدير والسياسات والإجراءات الضريبية، وطبيعة الصناعة التي يعمل بها المشروع، كأن يكون مصرف، أو شركة تأمين، أو مؤسسة مالية، أو فندق، أو شركة إنتاج نفط أو غاز، أو مركز لتوزيع السلع الاستهلاكية، ومن الصعب أن نجد مدققاً يعرف ظروف هذه الصناعات في نفس الوقت، إلا أن لدى منشآت التدقيق خبراء في الصناعات المختلفة لمساعدة المدققين في تفهم عمل المشروع الخاضع للتدقيق، ولعلنا نجد تخصصاً غير معلن في بعض منشآت التدقيق في صناعة دون أخرى.

2-1- فهم خطر الأعمال:

إن التعرف على التغيرات السريعة في البيئة التي يعمل فيها المشروع الخاضع للتدقيق، وكذلك التغيرات في الإدارة، أو المدققين الداخليين أو الخارجيين، بالإضافة إلى التعرف على الرقابة المعمول بها ضروري من أجل الحد من المخاطر التي يتعرض لها المدققين، وقد عرفت لجنة دعم المنظمات COSO إدارة خطر الأعمال Enterprise Risk (ERM) Management على أنها:

"عملية تتأثر بمجلس إدارة المشروع (الشخصية المعنوية) والإدارة وبعض العاملين من خلال وضع الإستراتيجية ومن خلال المشروع، وتصمم لتحديد الأحداث المحتملة التي يمكن أن تؤثر بالشخصية المعنوية وإدارة المخاطر لتكون ضمن طاقة الشخصية المعنوية، لتقديم تأكيد معقول بإنجاز أهداف تلك الشخصية المعنوية".

ويمكن التعبير عن إدارة خطر الأعمال بالرسم البياني التالي:



ويمكن عرض عناصر خطر المشروع كما يلي:

2-1-1- البيئة الداخلية:

ويتناول شعور المنظمة بالخطر وقدرتها على استيعابه وفلسفة الإدارة ونزاهتها وما تدين به من قيم أخلاقية والبيئة التي تعمل من خلالها، وبعبارة أخرى تتضمن البيئة الداخلية كيفية رد المنظمة على ما تواجه من خطر.

2-1-2-وضع الأهداف:

إن رسم أهداف المنظمة من أولى مسؤوليات الإدارة، فقد يكون من أهداف مركز البيع للمستهلك (مول) وجود طلبات الزبائن كافة على رفوف البيع عند الطلب، وعند عدم توفر حاجة المستهلك فإن ذلك يعني خسارة عملية بيع وقد تعني خسارة الزبون الذي يلتفت إلى مركز آخر.

2-1-3-تحديد الأحداث والظروف التي تؤثر على تحقيق الأهداف:

لابد من تحديد تلك الظروف والأحداث التي تنشا داخل المنظمة أو خارج تلك المنظمة وقد تؤثر على تحقيق أهداف المنظمة وهي تمثل إشارات حمراء قد توجد في صناعة معينة، او لدى إدارة معينة، أو من خلال نظم المعلومات المستخدمة، ويدخل في ذلك عقبات توريد المواد، أو ظروف أمنية أو مناخية غير ملائمة تعيق توريد هذه المواد .... الخ.

2-1-4- احتمالات الظروف أو الأحداث المعاكسة للأهداف:

إن توقع حصول أحداث أو ظروف معاكسة، تجعل الإدارة تخلق الأدوات القادرة على الحد من تأثير تلك الأحداث أو الظروف.

2-1-5-رد الإدارة على تلك الحوادث:

وتمثل سياسات الإدارة و إجراءاتها الجاهزة للتعامل مع مثل هذه الأحداث.

2-1-6- الأنشطة والسياسات و الإجراءات الرقابية:

وتهدف للتأكد من استعداد المنظمة لمواجهة الأحداث والظروف التي تعرقل تحقيق أهدافها.

2-1-7- المعلومات والاتصالات:

وتتعلق بإشعار الجهات الإدارية بقرب احتمال وقوع الحدث للاستعداد له، ثم توصيل الإجراءات المتخذة والنتائج المترتبة على ذلك.

2-1-8- الرقابة (التدقيق الخارجي):

الذي يهدف إلى قياس قدرة المنظمة بكافة مقوماتها على التعامل مع المخاطر الخاصة ببيئة الأعمال.

2-2- التدقيق على أساس الخطر Risk-Based Auditing(RBA) :

واكبت بعض منشآت التدقيق مدخل إدارة الخطر ERM ببناء مدخل التدقيق على أساس الخطر الذي يعمل على أساس تقييم أعلى أدنى Top-Down لمخاطر أعمال العميل التي تذهب إلى ما وراء القوائم المالية، وتعتقد تلك لمنشآت التي تتبنى ذلك المدخل بأن عليها أن تعلم أكثر حول استراتيجيات عملائها وعملياتهم ما يساعدها على فهم ما إذا كانت قوائمها المالية معروضة بعدالة، ما يجعل خطر الأعمال مكملاً لمدخل تدقيق القوائم المالية.

ويبدأ المدقق بحسب هذا المدخل بتحديد إستراتيجية العميل والعمليات التي تهدف إلى تطوير تلك الإستراتيجية، والخطوة الثانية هي فحص العمليات الأساسية كتسليم المنتجات والموارد البشرية بحسب علاقتها بتلك الإستراتيجية وتطويرها.

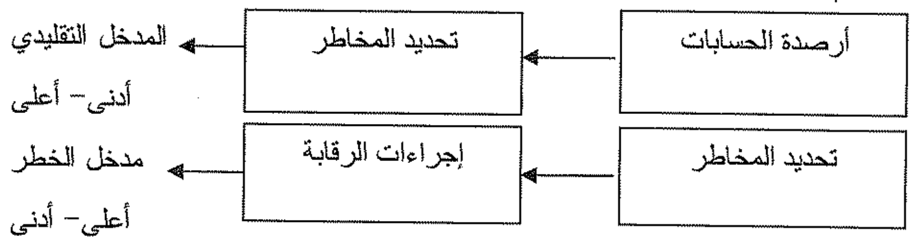
ومن أجل هذه العمليات الأساسية وما يرتبط بها من عمليات فرعية، لابد من تحديد الأهداف، والمداخلات، والأنشطة، والمخرجات، والأنظمة والعمليات المالية.

والخطوة التالية هي معرفة خطر فشل العمليات في تحقيق الأهداف، وأخيرا تحديد الأنشطة الرقابية التي لم تعمل بفاعلية، وهذا بدوره يتطلب من المدققين جمع أدلة إثبات لدعم قضايا التدقيق، أي أن التدقيق على أساس الخطر يلعب دوراً شبيهاً بدور الإجراءات التحليلية التي توجه المدقق نحو إجراءات تجيب على الإشارات الحمراء التي دلت عليها المؤشرات.

لكن التدقيق على أساس الخطر يُدخل المدققين في مجالات لم تكن مألوفة في ظل التدقيق التقليدي أدنى – أعلى، فقد يجتمع مدير التدقيق مع مدير الإنتاج أو مع مدير الموارد البشرية

أو مع مدير رقابة الجودة لمحاولة التعرف على إجابات لتساؤلات كانت تثار عادة في ظل الخدمات الاستشارية وليس في التدقيق، فبينما يعد رصيد حساب معين أو إجراء رقابي معين الأساس لربط هذا الحساب بقضايا القوائم المالية ككل في ظل مدخل أدنى – أعلى، نجد أن الظواهر التي تشير إليها أدلة الخطر كتراجع جودة الإنتاج أو ضعف تدريب العمال أو عدم تكافؤ الحوافز مدخل آخر ينطلق من الأعلى إلى الأدنى، ولاشك أن الانطلاق من الظواهر العامة ينعكس في النهاية على أرصدة حسابات ويفسر ارتفاع قيمتها أو انخفاض تلك القيمة.

ويمكن رسم المقابلة بين المدخلين على النحو التالي:



ولعل المدقق في ظل الخطر يبدأ بالسؤال: ما الذي منع الإدارة من تحقيق أهدافها الإستراتيجية؟ أما الإجابة على هذا السؤال فتكتشف عند حدث معين أو عمل معين لو تم منعه لتحقق الهدف، والمرحلة الثانية ماذا تنوي الإدارة فعله لمنع تكرر حدوث الخطر؟ وكل إجابة تحتاج إلى أدلة إثبات تختلف عن الأدلة المعتادة ولكن تحديد الخطر ينعكس على حساب معين أو مجموعة عمليات لها أثرها على القوائم المالية.

لكن هذه الأدلة المتعلقة بالخطر تختلف بطبيعتها عن الأدلة المعتادة وتحتاج من فريق التدقيق إلى خبرات مالية وإدارية وإحصائية بالإضافة إلى المعرفة المتقدمة بمعايير المحاسبة الدولية IFRS.

2-3- ملاحظة العاملين وسؤالهم:

إن مقابلة إدارة العميل وأعضاء مجلس الإدارة ولجنة التدقيق يمكن أن تضع فريق التدقيق بصورة التغيرات التي حدثت في الشركة قيد التدقيق وفي الصناعة التي تنتمي إليها، وتمكن المدققين من الاطلاع على أداء الموظفين بعملهم ومهاراتهم وعلاقاتهم، ومجالات الإشكال

التي قد تنعكس على القوائم المالية، ومن خلال هذه الملاحظات والإجابات يمكن لفريق التدقيق الاطلاع على طبيعة عمل الشركة والقضايا التي تحتاج إلى متابعة في القوائم المالية، أن يلاحظ وجود مواد مخزنة في العراء.

ومن المعلومات المهمة التي على المدققين جمعها والاطلاع عليها منذ البداية شجرة الحسابات وإنفاقات الشراء والعقود الهامة والقضايا القانونية وقراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، وفي حال عدم تمكن المدققين من الاطلاع على هذه المحاضر بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة في أمريكا فإن ذلك قد يمثل سببا لرفض القوائم المالية.

2-4- تحديد الأطراف ذات العلاقة:

لعل أحد أهداف مراجعة مجلس الإدارة هو تحديد الأطراف ذات العلاقة، وتشمل الأطراف ذات العلاقة مع الأشخاص أو المنظمات المرتبطة بشكل وثيق مع الشركة قيد التدقيق، كالقرابة العائلية أو علاقات الاستثمار.

وإن تحديد هذه الأطراف يساعد على قيام فريق التدقيق بمتابعة بعض الصفقات كالبيع أو الشراء من الطرف ذي العلاقة عن طريق الاتفاق بالتراضي، ويتم ذلك في مرحلة التخطيط من أجل تحديد أدلة الإثبات المطلوبة المتعلقة بمثل هذه العمليات، وإن سؤال بعض الموظفين الأساسين قد يرشد فريق التدقيق إلى الأطراف ذات العلاقة، وقد تتم مراجعة سجل حملة الأسهم لمعرفة المساهمين الذين يمتلكون أسهماً تزيد عن 5% مثلاً ومتابعة حساباتهم وعلاقاتهم مع الشركة الخاضعة للتدقيق.

2-5- مراجعة وثائق التدقيق السابقة:

يتضمن الملف الدائم للشركة ووثائق التدقيق الخاصة بالعام السابق معلومات عن العميل، وكذلك يقدم فريق العمل السابق معلومات ومقترحات مفيدة حول خطة العمل التي سينفذها فريق العمل الجديد، وخاصة أن كثير من الأخطاء قد تتكرر عاماً بعد عام، وإن الاطلاع على قيود التسوية المقترحة في العام الماضي قد يشير إلى مواطن الخلل في العام الحالي أيضا.

ولاشك أن عمليات التدقيق الجديدة تحتاج إلى جهود أكبر من العمليات المستمرة من السابق، وإن تراكم بعض الأرصدة من الأعوام والسنين السابقة لتحديد الإجراءات الواجبة الاتخاذ في العام الحالي كما في المخزون أو بعض الأصول طويلة الأجل الملموسة غير الملموسة.

وإذا كانت الشركة خاضعة للتدقيق من قبل منشاة تدقيق أخرى في العام الماضي، فلا بد من الحصول على موافقة الإدارة قبل طلب نسخ من وثائق تدقيق المدقق السابق، على أن المنافسة بين منشآت التدقيق يجب ألا تؤثر على العلاقات المهنية والسلوك الأخلاقي الذي يطبع العلاقة بين المدققين.

3- الإجراءات التحليلية الأولية:

إن قيام المدققين بالتحليل المالي للقوائم المالية للعميل عن الفترة الخاضعة للتدقيق يسهم في الفهم الأعمق لأعمال العميل، حيث يقوموا بمقارنة توقعاتهم لرصيد حساب معين مع ما هو مسجل من قبل الإدارة، وتقتضي معايير التدقيق الدولية تطبيق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط لكل عملية، ما يمكن فريق التدقيق من تحديد المجالات التي تتضمن مشكلات معينة، ما يسهم في تركيز إجراءات التدقيق التالية وعدم إهمال إجراء مهم، ويمكن القول أن فريق التدقيق يجب أن ينجز الإجراءات التالية عند القيام بإجراءات تحليلية:

3-1- تطوير التوقعات:

إذ أن مجموعة من المصادر يمكن أن تقدم دليلاً على توقعات فريق التدقيق لأرصدة حسابات محدودة.

3-1-1- مقارنة أرصدة حسابات العام الحالي مع أعوام أخرى من خلال استخدام التحليل الأفقي أو الرأسي.

3-1-2- مقارنة المبالغ المتوقعة مع المبالغ المسجلة، إذا يمكن البدء من مقارنة مجاميع القوائم المالية(الميزانية وقائمة الدخل) في العام الحالي مع العام الماضي أو الأعوام الماضية من خلال استخدام السلاسل الزمنية أو تحليل الارتباط أو الانحدار.

3-1-3- مقارنة أرصدة حسابات السنة الجارية مع أرصدة الموازنة التقديرية.

3-1-4- مقارنة مؤشرات العام الحالي مع تجربة الشركة السابقة

3-1-5- مقارنة مؤشرات لشركة مع مؤشرات الصناعة.

3-1-6- مقارنة العلاقة بين أرصدة حسابات العام الحالي مع المعلومات غير المالية المتاحة في حدود العلاقة بين الحساب والمعلومات.

3-2- تحديد أهمية الفروق لمعرفة القيمة النقدية للفرق.

3-3- تحديد الأسباب المحتملة للفروق بين أرصدة العام الحالي والمعلومات الأخرى المحدودة كأساس للمقارنة، وهل يمكن تفسيرها بظروف خارجية أو بعوامل داخلية كسوء الإدارة أو تفشي الغش والخطأ؟

3-4- توثيق كل الخطوات السابقة.

مثال:

كانت بعض المؤشرات المالية لشركة بردى على النحو التالي:

نسب الميزانية	العام الماضي	العام الحالي	نسبة التغيير
نسبة التداول	4.57	2.23	-151.29
فترة(أيام) لتسديد المدينين	18.40	30.91	67.98
محول الديون المشكوك فيها	0.0800	0.055	-30.56
محول دوران المخزون	80	80	0.00
محول الديون الملكية	040	0.49	21.93
معدلات العمليات			
دوران المدينين	19.57	11.56	-40.47
دوران المخزون	4.50	4.50	000
تكلفة المبيعات/المبيعات	%75.00	%72.73	-3.03
نسب إجمالي الربح	%25.00	%27.27	9.09
الفائدة على رأس المال المبدئي	%6.62	%12.76	92 - 80

ولعل بعض هذه المؤشرات تقدم إجابات على كثير من أسئلة المدقق مثل:

أ- هل المتحصلات النقدية (الذمم المدينة) قابلة للتحصيل؟.

ب- هل مخصصات أو مسموحات الديون المشكوك فيها كافية؟.

إذ من المعروف أن سياسة ميسرة للبيع الآجل تؤدي إلى ديون مشكوك فيها، ويبدو من الجدول السابق أن قيمة المتحصلات النقدية قد ازدادت ما يفسر زيادة عدد أيام التسديد أي نقص معدل الدوران، ويمكن استنتاج أن معدل مخصص الديون المشكوك فيها بالنسبة للمدينين قد انخفض عن العام الفائت.

ت- هل هناك مغالاة في رصيد المخزون في نهاية المدة؟ ما يؤدي إلى تخفيض قيمة تكلفة المبيعات، ما يفسر انخفاض نسبة تكلفة المبيعات/المبيعات، على أن ثمة مؤشرات يمكن بناؤها عن طريق الحصول على بيانات ومؤشرات الصناعة التي ينتمي إليها المشروع قيد التدقيق وتحيد أسباب الاختلاف، ولا يقل عن تلك أهمية مقارنة الأرقام والنتائج الحالية مع ما كان مخططا بدراسة أسباب الانحراف بالزيادة والنقصان.

ولعل الفحص المتعمق لقائمة التدفقات النقدية والتركيز على النقدية المولدة من العمليات و إن تراجع هذه النقدية قد يحمل في طياته إشارات حمراء حلو تمكن المشروع من الاستمرار في المستقبل، وهذا معناه البدء في دراسة هذه القائمة عند مرحلة التخطيط والعودة إلى دراستها عند انتهاء العمل بعد إعداد القوائم المالية.

4- الأهمية النسبية والتخطيط:

إن التفكير بالأهمية النسبية أثناء مرحلة التخطيط يؤدي إلى تجنب المفاجآت أثناء التدقيق، فلو افترضنا أن الشريك المسؤول قرر أثناء التدقيق أن حد الأهمية النسبية هو مبلغ 150000/ل.س مع أن فريق التدقيق يعمل ضمن حد000 100 فإن التأخر في قرار الأهمية النسبية يؤدي إلى جعل عملية التدقيق أكثر تكلفة أو أقل كفاءة، بعكس الحال لو اتخذ القرار في البداية أثناء مرحلة التخطيط، على أن قرار الأهمية النسبية يبقى موضوعا للحكم المهني

وبالتالي إن قرار الأهمية النسبية يختلف بين مدقق وآخر إذا اعتمد المدققون منهج أدنى إلى أعلى كأن يُعد أن مقدار 000 100 هو مهم نسبيا بالنسبة للاستهلاك بينما 000 100هو مهم نسبيا بالنسبة للمتحصلات النقدية أما الأهمية النسبية بشكلها الشامل بالنسبة للقوائم المالية ككل متمثل بمجموع الحسابات منسوبة إلى مجموع المقادير المعتبرة مهمة نسبيا، أما في حال إتباع منهج أعلى أدنى فيتم تحديد الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل من تحتسب النسب لتظهر الأهمية النسبية على مستوى كل حساب دون تمييز من حساب وآخر.

5- الاستفادة من عمل المدقق الداخلي:

ثمة منطقة عمل مشتركة تجمع المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي، وبلا شك فإن إنجاز إدارة التدقيق الداخلي أعمالها بمهنية عالية يرفع كفاءة التدقيق الخارجي من خلال اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي وعدم تكرر إجراءات سبق للمدقق الداخلي وأنجزها بشكل فعال، لكن ذلك يحتاج إلى تواصل بين المدققين الخارجيين وإدارة التدقيق الداخلي للتعرف على الأعمال التي أنجزتها إدارة التدقيق الداخلي ومدى فاعلية هذا الإنجاز، واعتماده على أدلة إثبات كافية وتوثيق الإجراءات بشكل مناسب على ألا تتعدى العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي حدود الإشراف والتنسيق وتقييم العمل المنجز.

على أن المقدمة التي لابد منها لوجود مثل هذا التنسيق والتعاون هو اقتناع الإدارة العليا والسماح للمدققين الداخليين إطلاع المدققين الخارجيين على أوراق العمل والتقارير والبرامج التي قاموا بتنفيذها وخطط عملهم، إذ إن العاملين في إدارة التدقيق الداخلي هم مجرد موظفين في الشركة الخاضعة للتدقيق وهم خاضعون لتعليمات الإدارة ما يضع حدودا على استقلاليتهم ومدى تمتعهم بالحرية والموضوعية في إبداء رأيهم في القضايا التي قاموا بتدقيقها، وكلما كانت إدارة التدقيق الداخلي تتبع إلى مجلس الإدارة وتقوم بعملها بناء على خطة محددة مقدماً بموافقة مجلس الإدارة ولا تخضع لتوجيهات المدير العام أو غيره من المدراء التنفيذيين كلما كان ذلك مشجعا لفريق التدقيق الخارجي للاستفادة من الأعمال التي نفذها المدققون الداخليون.

وكلما قلت الأحكام الشخصية و القرارات المهنية وازداد الاعتماد على مؤشرات ومعايير موضوعية كان ذلك مشجعا للاطلاع والاستفادة من الأعمال التي أنجزها المدققون الداخليون.

وغني عن البيان أن عدم تمتع المدققين الداخليين بالتأهيل والخبرة اللازمة يجعل فريق التدقيق الخارجي أقل ثقة بالنتائج التي يتوصل إليها المدققون الداخليون.

6- الاستفادة من عمل الخبراء :

قد يصادف المدقق أثناء مرحلة التخطيط بعض المشكلات التي تحتاج إلى خبرة خارج منشأة التدقيق لاختصاصات غير المحاسبة أو التدقيق، كأن تكون المنشأة الخاضعة للتدقيق شركة مقاولات ما قد يقتضي الإعتماد على تقرير مهندس، وقد تكون الشركة مختصة بالصناعة الدوائية ما قد يحتاج إلى خبرة صيدلي، وقد تكون المشكلة التي قد تثار تتعلق بطبيعة البرنامج المستخدم لتشغيل البيانات المحاسبية عبر الحاسوب.

لذا فلا بد من تحديد الخبير الذي يمكن اللجوء إليه في مرحلة التخطيط لاقحامه في العمل في الوقت المناسب على أن من أهم الاعتبارات التي تؤخذ في الاعتبار هي استقلال هذا الخبير عن الشركة التي سيقدم الخبرة حولها ما يجعل تقريره موضوعيا يمكن بناء إجراءات التدقيق الأخرى على أساسه.

وليس من الضروري نشر تقرير الخبير والإشارة إليه في تقرير المدقق، إلا إذا كانت التحفظات قد بنيت على هذا التقرير، أو أنه قد تم التوصيل إلى سلامة القوائم المالية واعتبارها عادلة بناء عليه، أو تم اتخاذ رأي آخر كرفض القوائم المالية واعتبارها لا تعرض المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية بعدالة.

أسئلة حول الفصل التاسع

الخيارات :

1- الإجراءات التحليلية تستخدم بصورة عامة لإنجاز أدلة إثبات من:

أ- المصادقات التي ترسل مباشرة إلى العملاء.

ب- الملاحظة المباشرة للمخزون.

ج- علاقات بين الأرصدة الجارية مع الأرصدة السابقة ومع التنبؤات.

د- فحص تفصيلي للأدلة الداخلية، والداخلية الخارجية، والخارجية.

2- ينجز المدققون الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط بهدف:

أ- تحديد القضايا التي يجب تغطيتها في رسالة الارتباط.

ب- تحديد الظروف غير المعتادة التي تحتاج إلى جهود تدقيق أكبر.

ج- تحديد أي القضايا في القوائم المالية للعميل التي تحتاج إلى تركيز أكثر من غيرها.

د- تحديد طبيعة إجراءات تدقيق المخزون وتوقيته ومداها.

3- تركيز الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط على:

أ- تحديد نقاط الضعف في الرقابة الداخلية.

ب- التنبؤ بأرصدة الحسابات بناء على عمليات محدودة.

ج- قضايا الإدارة المنعكسة في القوائم المالية.

د- الحسابات والعلاقات التي تمثل مشكلات محتملة ومخاطر في القوائم المالية.

4- أي ما يلي لا يحتاج إلى توثيق أثناء مرحلة التخطيط:

أ- الاتفاق مع المعايير الدولية.

ب- وجود عقود بيع هائلة.

ج- أحكام المدقق حول الاستقلال بالنسبة للعميل.

د- أحكام المدقق الخاصة بالأهمية النسبية.

5- إن المستند الخاص بمجمع الاستهلاك للعام الحالي يوجد في:

أ- الملف الجاري.

ب- الملف الدائم.

ج- توثيق إدارة التدقيق في الملف الجاري.

د- مذكرة التخطيط في الملف الجاري.

6- تتضمن رسالة الارتباط:

أ- الجداول والتحليلات الإحصائية من قبل العميل.

ب- طرق المعاينات الإحصائية المستخدمة من قبل المدقق.

ج- تحديد الدعاوى المثارة ضد العميل.

د- رسائل تمثيل العميل حول محاضر اجتماعات محاسب الإدارة.

7- أي من إجراءات تخطيط الارتباط تساعد المدقق على تحديد عمليات الأطراف ذات العلاقة قبل تاريخ الميزانية.

أ- مقابلات المدققين الداخلين حول مسؤولياتهم عن التقرير.

ب- مراجعة السجلات المحاسبية فيما يتعلق بعمليات قبل نهاية العام.

ج- التحري عن اتصالات الدوائر القانونية للعميل للوصول إلى الالتزامات العرضية.

د- دراسة اجتماعات مجلس الإدارة.

8- أي من الاتصالات الخطية التالية يجب أن تتم قبل تاريخ الميزانية:

أ- تقرير لجنة التدقيق حول الرقابة الداخلية.

ب- مصادقات ترسل إلى الموردين حول المبالغ المسجلة على لعميل.

ج- رسالة إلى المحامي حول المسؤولية العرضية.

د- رسالة إرتباط.

9- قبل قبول عميل جديد على منشأة التدقيق:

أ- محاولة الاتصال بالمدقق السابق.

ب- تقييم نزاهة الإدارة.

ج- تقييم توفر الإمكانات اللازمة لدى منشأة التدقيق.

د- كل ما سبق.

مشكلات:

1- كانت بيانات فندق الآثار عن عام 2011مقارنة مع بيانات الصناعة السياحية في سورية عن نفس العام على النحو التالي:

البيان	الآثار	متوسط السياحة
المبيعات	_	_
الغرف	%60.4	%63.9
طعام وشراب	35.7	32.2
أخرى	3.9	3.9
التكاليف		
قسم الغرف	15.2	17.3
طعام وشراب	34.0	27.2
مصروفات إدارية وعامة	8	8.6
أتعاب الإدارة	3.3	1.1
إعلان	2.7	3.2
ضرائب عقارات	3.5	3.2
مصروفات الصيانة	15.9	13.7
أرباح المبيعات	17.4	25.4
قسم الغرف		

رواتب وأجور	18.9	15.7
مصبغة	1.1	3.7
أخرى	5.3	7.6
أرباح مبيعات الغرف	74.8	73
نسبة تكاليف الطعام والشراب إلى المبيعات		
تكلفة الأطعمة المباعة	42.1	37.0
إجمالي ربح الطعام	57.9	63.0
تكلفة المشروبات المباعة	43.6	29.5
مجمل ربح المشروبات	56.4	70.5
رواتب وأجور	39.6	32.8
موسيقى وتسلية	_	2.7
ربحية الليرة من المبيعات للمأكولات والمشروبات	13.4	13.8
نسبة إشغال الغرف	26.6	68.1
معدل إيجار الغرفة في اليوم	160	120
عدد الغرف المتاحة يوميا	200	148

المطلوب :

إعداد مذكرة ارتباط بين المناطق المثيرة للشك وإجراءات التدقيق المقترحة؟

الفصل العاشر

التدقيق الحكومي

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذا الفصل سيكون الطالب ملما بما يلي:

- مفهوم التدقيق الحكومي.
- أهداف التدقيق الحكومي.
- أنواع التدقيق الحكومي.
- تقارير التدقيق الحكومي.
- أجهزة الرقابة المسؤولة عن التدقيق الحكومي في سورية.

الفصل العاشر: التدقيق الحكومي

تمهيد:

منذ أن أصبح الإنفاق الحكومي ومصادر تمويله خاضعا لموافقة السلطة التشريعية، وأصبحت الموازنة العامة للدولة تصدر بقانون، صار من الضروري أن تتأكد السلطة التشريعية من أن السلطة التنفيذية قد تقيدت بقانون إصدار الموازنة، ولم تنفق إلا في حدود الاعتمادات المخصصة كما أنها قامت بجباية الضرائب من المواطنين في الحدود التي نصت عليها القوانين التي أصدرتها السلطة التشريعية، ما حتم وجود جهاز يقوم بالتحقق من تطبيق هذه الأهداف عن طريق تدقيق نفقات الحكومة وإيراداتها بالإضافة إلى إيرادات أملاك الدولة أو القطاع العام وغيرها من المساعدات الدولية أو المنح الخاصة أو التبرعات التي تخصص لإنجاز أهداف معينة مستقلة عن الموازنة الصادرة بقانون.

وقد واكب استقلال سورية نشوء جهاز سمي ديوان المحاسبات كان يتولى تدقيق نفقات الحكومة السورية وإيراداتها وتقديم تقرير بذلك إلى مجلس النواب.

إلا أن حركة التأميم والمصادرة التي حدثت في سورية واستهدفت الشركات الكبرى في الستينات من القرن الماضي وسعت من وظائف الديوان كما أن اختفاء مجلس النواب في ذلك الوقت، واعتماد فلسفة الديمقراطية المركزية أدى على انفراد السلطة التنفيذية في إدارة شؤون الدولة من خلال النهج الاشتراكي الذي كان يستهدف إحلال ملكية الدولة محل الملكية الخاصة واستخدام النظام الضريبي لتحصيل مزيد من الأموال وإضعاف فرص القطاع الخاص وإتاحة الفرصة لبناء قطاع عام اشتراكي تمتلكه الدولة، فكان أن تغير اسم الديوان يحل محله الجهاز المركزي للرقابة المالية عام 1968 ليقوم بتدقيق كافة النفقات والإيرادات الحكومة وإيرادات أملاك الدولة والقطاع العام وقد اتبع الجهاز المذكور إلى وزارة المالية، وقد بقي هذا الجهاز تابعا لوزارة المالية بالرغم من نشوء مجلس الشعب بعد عدة سنوات، ولعل تبعيته هذه أسهمت في إضعاف الرقابة وعدم قدرتها على مواجهة الفساد الإداري بالرغم من إنشاء الهيئة

المركزية للرقابة والتفتيش التي أنيط بها صلاحيات رقابية غير روتينية تهدف إلى التدخل لحماية المال العام والحرص على تسيير أمور الدولة بطريقة اقتصادية فعالة، وقد تم تعزيز ذلك بإنشاء إدارة الرقابة الداخلية في كافة الوزارات والمؤسسات والشركات الحكومية، وقد أعطيت الرقابة الداخلية سلطات رقابية واسعة بالتنسيق مع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

1- استقلال أجهزة الرقابة الحكومية:

من الواضح أن أجهزة الرقابة الحكومية تهدف للرقابة على السلطة التنفيذية، وهي لا تتمكن من إحكام هذه الرقابة إذا كانت تابعة للسلطة التنفيذية ذاتها، وإن إلقاء نظرة عامة على تبعية أجهزة الرقابة العليا في دول العالم نجد أن معظمها يتبع إلى السلطة التشريعية كالولايات المتحدة الذي يتبع فيها هذا الجهاز GAO إلى الكونغرس الأمريكي ويعين رئيسه بقرار من الكونغرس بناء على ترشيح رئيس الجمهورية لمدة خمسة عشر عاما ولا يمكن إقصاءه قبل هذا التاريخ إلا بقرار ثلثي أعضاء الكونغرس وهي نفس الأغلبية اللازمة لإقصاء رئيس الجمهورية، ويسمى هذا الجهاز محكمة المحاسبة في فرنسا ويتبع إلى السلطة القضائية.

أما في سورية فإن الجهاز المركزي كان يتبع إلى وزير المالية كما رأينا لكنه أصبح بموجب القانون 64 الصادر عام 2003 تابعاً لرئيس مجلس الوزراء، أما الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش فهي تابعة لرئيس مجلس الوزراء أيضا، وهذا معناه أن السلطة التنفيذية تراقب نفسها وهي غير قادرة على المساءلة في القضايا الكبيرة التي يأخذ فيها رئيس الوزراء دورا ما سواء من خلال علاقته المباشرة بالتجاوزات التي قد تحصل، أو من خلال تأثره بالضغوط التي تمارس من خلال تفاعل النظام الإداري مع العلاقات السياسية القائمة، وقيامه بتجميد عمل بعض البعثات التفتيشية أو إيقافها أو حفظ القضية عند وصولها إلى مرحلة التقرير، عدا عن إمكانية توجيه الأجهزة الرقابية للضغط على إدارة ما أو مركز إداري معين بهدف تحقيق تنازلات معينة.

2- أنواع الرقابة الحكومية:

تهدف الرقابة الحكومية إلى تحسين مستوى شفافية السلطة التنفيذية بكافة مستوياتها و العمل على رفع سوية أداء أعمال الحكومة وترشيد نفقاتها ولذلك فهي تقوم بعدة أنواع من الرقابة أهمها:

2-1- تدقيق القوائم المالية:

تصدر المؤسسات والشركات العاملة في المجال الاقتصادي (كشركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي)قوائم مالية تبنى على أساس المعايير المحاسبية الدولية ويجري تدقيقها بما يشبه تدقيق الشركات والمنشآت الخاصة.

وتصدر وحدات المحاسبة الحكومية هي الأخرى قوائم مالية شبيهة بالقوائم المالية للشركات كقائمة البرامج والأنشطة الحكومية وقائمة المواد والاستخدامات الحكومية (الخاصة بأملاك الدولة) وقائمة الأصول الرأسمالية وقائمة التدفقات النقدية والميزانية الخاصة بأي وحدة حكومية أو أي مال (اعتماد Fund) بالإضافة إلى تقديرات الموازنة وما انفق منها وكافة الارتباطات التي لم يتم تنفيذها .... إذ تعد هذه القوائم المالية بناء على معايير المحاسبة الحكومية GASB المأخوذة من معايير المحاسبة المالية إلى حد كبير.

وتهدف عمليات التدقيق الحكومي إلى معرفة عدالة الإفصاح في هذه القوائم والتقارير المالية كلياً أو جزئياً.

2-2- ارتباطات التصديق:

وتهدف إلى التصديق أو إعطاء الشهادة ببعض القضايا كتلبية الرقابة الداخلية لمتطلبات معينة، أو اتفاق قرارات معينة مع القوانين والأنظمة، أو قابلية تصديق القياس أو الإفصاح التي تقدمه بعض الجهات الحكومية.

2-3- تدقيق الأداء:

يقدم تدقيق الأداء تحليلا موضوعيا يهدف إلى تحسين أداء البرامج والعمليات، وتخفيض التكاليف، واتخاذ الإجراءات التصحيحية والمساهمة بالشفافية العامة.

ويمكن أن يطلب تدقيق الأداء من قبل الجهات التشريعية، أو ينفذ بحسب نصوص القانون، أو بحسب العقد بما يسمح للوكالة أو الجهة العامة المطالبة بتمويل مرحلة متقدمة بعد تقديم تقرير بتدقيق أداء المرحلة السابقة.

3- إجراءات التدقيق الحكومي:

إن إجراءات جمع أدلة الإثبات المتبعة في تدقيق القوائم المالية الحكومية لا تختلف بصورة عامة عن تلك المتبعة في المهنة من أجل تدقيق الشركات، أما التدقيق من أجل الاقتصادية، أو الكفاءة، أو نتائج البرامج الحكومية و فهي تحتاج إلى التمسك بالموضوعية ما أمكن من أجل تطوير نتائج التدقيق الحكومي ويمكن التوصل إلى الموضوعية عن طريق:

3-1- إيجاد معايير للتقييم

3-2- تحديد نتائج البرنامج

3-3- مقارنة النتائج الفعلية مع المعايير.

ومن الواضح أن معايير قياس القوائم المالية موجودة ومعروفة وهي معايير المحاسبة الدولية أو IFRS ما يجعل تدقيق القوائم المالية أكثر سهولة من تدقيق المهمات الأخرى، وخاصة أنه تم تطوير معايير المحاسبة الدولية لتشمل قطاع الحكومة ما يجعل القياس مستندا إلى أسس واضحة يمكن أن تجعل مهمة المدقق الحكومي قابلة للتنفيذ بأقل اجتهادات ممكنة.

ومن المعروف أن جهات القطاع العام الاقتصادي في سورية طورت النظام المحاسبي الموحد وأضحت اقرب إلى معايير المحاسبة الدولية، أما القوائم المالية الخاصة بقطاع الخدمات الحكومية فمازالت تقتصر على موازنة الدولة وما تتضمنه من اعتمادات مخصصة بعد تطبيق طريقة القيد المزدوج أو معايير المحاسبة الحكومية الدولية وما تتضمن من قوانين الاستحقاق المعدل وما يؤدي إليه من قوائم وتقارير تحتاج من المدقق إلى جهود وخبرات إضافية.

أما معايير التدقيق فمن المألوف أن يقوم جهاز الرقابة الحكومي بوضع معايير خاصة للتدقيق تتفق مع أهدافه وهي في معظمها تكاد لا تختلف عن معايير التدقيق المهنية وخاصة تعابير التدقيق الدولية IAS، على أن المشكلة في معايير الحكومة لتسويغ الإجراءات التي اتخذتها ومن النادر أن تقدم الإدارة مستندات تؤدي إلى إدانتها ما يجعل عملية التدقيق عاجزة عن تقديم قيمة مضافة ملموسة من خلال ما تلامسه مواطن ضعف في القرارات الحكومية التي تنعكس على سوء إدارة المال العام، أو ما تقدمه من وقاية من الفساد الإداري.

إذ أن المستندات هي دليل الإثبات الأقوى في الأحكام القضائية ولا يمكن للقاضي أن يصدر أحكاما استنادا إلى قناعته أو معرفته الشخصية بل يعتمد على المخاصمة بين طرفي الدعوى (المدعي والمدعي عليه) في إصدار أحكامه وليس بناء على قناعته الشخصية أو أحكامه المهنية، فلو شاهد القاضي عند خروجه من المحكمة سيارة يسوقها شخص محدد قام بصدم طفل يعبر الطريق ما أدى إلى موته، وحين عرض هذا الشخص على المحكمة التي يرأسها هذا القاضي لاتخاذ قرار بالحكم على الجاني بحسب نص القانون، وإذا بشخص آخر يدخل المحكمة ويسجل اعترافا بأنه هو من صدم الطفل وهو مستعد لتحمل أعباء حكم القانون، فإن القاضي قد يحكم على البريء الذي اعترف ويبرئ الجاني الذي لم يعترف.

وإن عمل أجهزة التدقيق الحكومية في ظل المدخل المستندي، يجعلها عاجزة عن تحمل الأعباء المناطة بها، ولابد لها من اعتماد كافة الإجراءات الممكنة لتوثيق قناعة المدقق وخلق أدلة إضافية من خلال سؤال العاملين في الجهة الخاضعة للتدقيق وسؤال أطراف أخرى على علاقة بالموضوع كالمورد الذي قدم السلعة أو الخدمة أو سؤال العميل أو العملاء أو الأشخاص الذين استفادوا من الخدمة أو السلعة ولا يقل عن ذلك أهمية الملاحظة أو المشاهدة المباشرة التي تقدم دليلا حسيا للمدقق أكثر أهمية وصدقية ما يقرأه في المستندات.

وتدل التجارب على أن الجرد أو العد المادي للأصول يقدم دليلا حاسما على وجودها وخاصة بالنسبة للنقدية في الصندوق أو البضاعة في المخازن، وكثير ما يقدم الجرد المفاجئ

لمثل هذه الأصول دليلا حاسما حول عمليات تلاعب أو اختلاس أو أخطاء متراكمة، وإن مجرد إطلاع المدقق الحكومي (المفتش) على محضر الجرد لا يقيم دليلا على صحة هذا الجرد ولا على اتفاقه مع الرصيد الظاهر في الدفاتر أو السجلات، ومع ذلك فإن مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية لا يقيمون وزنا للجرد المادي للنقدية أو المخزون السلعي وكلما في الأمر أنهم قد يطلعون على محاضر الجرد في بعض الأحيان، وليس مهما بنظرهم أن يقوموا بالجرد المفاجئ للسلف المسلمة لأمناء الصناديق التي قد تكشف عن عمليات هامة أو أكثر من ذلك فإن مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية كثيرا ما يحضرون لممارسة التدقيق أو التفتيش بعد مرور عدة سنوات على إعداد القوائم المالية بحيث لا يجدون أمامهم إلا مستندات غطاها الغبار ونسي العاملون تفسير ما سجل فيها عند حدوثها ولم يبقى على المفتش إلا قبول تلك المستندات المعتمدة وإهمال كافة الإجراءات الأخرى التي تعتمد على أدلة أكثر واقعية، أو يمكنها توليد مستندات أو أدلة أخرى لم تكن موجودة من قبل من خلال الشك المهني الذي يجب أن يتحلى به المدقق إذ كان حكوميا أو مهنيا.

4- أجهزة التدقيق الحكومي في سورية:

بينا من قبل أن لدى سورية عدة أجهزة للتدقيق الحكومي وهي: الجهاز المركزي للرقابة المالية، والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، وإدارة الرقابة(التدقيق) الداخلي، ونبين فيما يلي طبيعة التدقيق الذي يقدمه كل جهاز من الأجهزة المشار إليها:

4-1- الجهاز المركزي للرقابة المالية:

كانت سورية من أوائل الدول العربية التي أحدثت جهازا لتدقيق حسابات الحكومة منذ قانون 1920 بعد استقلال سورية عن الدولة العثمانية حيث ألحق ديوان المحاسبات بمجلس النواب، وقد خضع هذا القانون لتعديلات عديدة وخلال مرحلة الاستعمار الفرنسي أخلت بتبعية الجهاز لمجلس النواب إلا أن دستور الاستقلال الصادر عام 1950 رسخ تبعية هذا الديوان لمجلس النواب ومنحه صلاحيات مطلقة في تدقيق حسابات الحكومة، وقد أدى تبني النهج الاشتراكي

وما صاحبه من تأميم ومصادرة في عقد الستينات من القرن الماضي إلى صدور المرسوم التشريعي رقم 93 لعام 1967 القاضي بإحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية عن طريق إدماج ديوان المحاسبات مع مديرية التفتيش المالي في وزارة المالية، وإلحاق هذا الجهاز الناشئ بوزارة المالية، وقد أنيط بالجهاز المذكور تدقيق (أو مراجعة أو تفتيش) القطاع التابع للدولة سواء كان اقتصادي أو خدمي أو إداري، إلا أن انتقادات كثيرة قدمت حول تبعية هذا الجهاز إلى وزارة المالية ما أدى إلى صدور المرسوم التشريعي 64 ألحق الجهاز بموجبه برئيس مجلس الوزراء عوضا عن وزير المالية، وعد رئيس الجهاز بمرتبة وزير، كما منح المفتشون العاملون في الجهاز الحصانة الممنوحة للقضاة.

وبين المرسوم المذكور أن الجهاز يمارس رقابة فعالة على أموال الدولة، ويباشر الرقابة على حسابات مختلف أجهزة الدولة من ناحيتي الإيرادات والنفقات وذلك بمراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المحصلات والمستحقات العامة....الخ، وكشف حوادث الاختلاس و الإهمال والمخالفات المالية والتحقيق بها وبحث بواعثها وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها.....الخ، والميزانيات الختامية لمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي ورقابة الكفاية والأداء والتحقق من أن استخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة من الكفاية دون إسراف أو ضياع.

وهكذا نجد أن المشرّع حمل الجهاز المركزي للرقابة المالية مسؤوليات كبيرة تتجاوز مهام التدقيق المهني الذي يكاد ينحصر في عدالة الإفصاح في القوائم المالية التي تعد في نهاية العام بغض النظر عن الغش والتلاعب والإهمال والتحقق من أداء الإدارات الحكومية في القطاع الاقتصادي والقطاع الخدمي والحد من الإسراف والضياع.

والسؤال الذي يثور هو: هل يتحمل الجهاز المركزي هذه المسؤولية بالفعل؟ ولعل الإجابة السريعة على هذا السؤال بالنفي، إذ لو تحمل الجهاز هذه المسؤوليات الجسام لما انتشر الفساد عاما بعد عام ، ولما تراجعت معدلات النمو الاقتصادي والاجتماعي عن المعدلات المرجوة.

ولعل أهم الأسباب التي تفسر هذا الفشل هي:

4-1-1- الاعتماد على التدقيق المستندي:

بينا من قبل أن التدقيق المستندي لم يعد يلبي متطلبات التدقيق المعاصرة ولعلنا نبين بعض نواحي قصور المدخل المستندي في التدقيق على النحو التالي:

4-1-1-1- عدم إثبات بعض العمليات وإتلاف المستندات والوثائق الخاصة بها.

4-1-1-2- استبدال المدخلات الأصلية بأخرى مزورة.

4-1-1-3- تحضير مستندات لا تمثل الواقع الفعلي كتحضير فاتورة شراء تزيد عن القيمة العادلة للمشتريات بمبلغ العمولة التي تقاضتها الإدارة.

4-1-1-4- حذف بعض القيود المحاسبية.

4-1-1-5- تسجيل قيود غير صحيحة.

4-1-1-6- الترحيل غير السليم كالترحيل إلى حساب المتحصلات بدلا من حساب المبيعات.

4-1-1-7- تلاشي كثير من المستندات الورقية واستبدالها بمستندات الكترونية.

4-1-1-8- تضخم حجم المشروعات وتعقد عملياتها وعدم التمكن من التدقيق الشامل والاعتماد على المعاينات الإحصائية.

4-1-2- عدم الاعتماد على الرقابة الداخلية:

في دراسة بعنوان: المدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية تبين أن الجهاز ما يزال يعتمد على المدخل المستندي في إنجاز مهماته، ولا يولي الرقابة الداخلية الاهتمام الكافي.

ولما كانت الرقابة الداخلية هي الخندق الذي يحمي المشروع من الغش والخطأ فإن عدم الاهتمام الكافي بتقييم فاعلية الرقابة الداخلية أد إلى تراجع أداء القطاع الحكومي بشقيه الاقتصادي و الخدمي واتساع نطاق الفساد في المجتمع، وعدم ارتباط الإجراءات الجوهرية من حيث طبيعتها وحجمها بتقييم الرقابة الداخلية.

4-2-3- ضعف الحوكمة:

إن تبعية الجهاز إلى رئيس مجلس الوزراء وما يعنيه ذلك من إضعاف استقلالية الجهاز يؤدي إلى ضعف الحوكمة وترك الأمور الأساسية بيد الرئيس وغياب الديمقراطية في عمليات التدقيق الذي يقوم بها الجهاز ابتداء من تعيين مهمات المفتشين وغياب فريق العمل وضعف المتابعة وإعداد التقرير، ولا يقل عن ذلك أهمية عدم استخدام شبكات المعلومات المرتبطة بالحواسيب التي يعمل من خلالها مفتشو الجهاز وأهمية التوثيق الآمن لكافة المعلومات المنجزة في كافة مراحل التدقيق، بما يقدم توثيقا فعالا يفوق التوثيق الورقي المعرض للعبث والتشويه.

4-2- إدارة الرقابة الداخلية:

بينا من قبل بأن القانون 24 الصادر بتاريخ 1981/7/8أنشأ التدقيق الداخلي في سورية تحت اسم إدارة الرقابة الداخلية وذلك بموجب المادة الرابعة من القانون المذكور التي نصت على إحداث اجهزة للرقابة الداخلية تتبع الجهة الإدارية في كل وزارة أو إدارة أو مؤسسة أو شركة أو منشاة أو هيئة عامة أو وحدة إدارية بحيث يسمى المراقبون أو العاملون في هذه الإدارات من قبل الوزراء أو المدراء العامين بناء على اقتراح رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

وقد تضمن النظام الداخلي للهيئة الصادر بالقرار المؤرخ في 1990/6/14في الباب التاسع عشر (المادة 157) أهمية ممارسة الرقابة الداخلية وأضاف في المادة 263 من القرار المذكور أن اختصاصات إدارة الرقابة الداخلية تتجلى في:

1)الرقابة بمفهومها العام والشامل والذي يواكب العملية الإدارية منذ نشأتها انتهاء بتنفيذها ما يستوجب من إدارة الرقابة الداخلية تقييم أداء المهمات خلال فترة زمنية محدودة.

2)التفتيش الذي يعد أدان رئيسية من أدوات الرقابة كالتدقيق والتحقق ويمارس بعد انتهاء العملية الإدارية.

إلا أن المادة 164 من القرار المذكور نصت على ان الرقابة الداخلية تمارس من خلال خطط سنوية تقترح إدارة الرقابة الداخلية مشروعها ومراحل تنفيذ الرقابة في هذا المشروع إلا أن هذا المشروع خاضعا لتصديق الهيئة التي من حقها تعديل المشروع أو إصدار خطط أخرى بما يخدم اهداف الهيئة، ووفقا لدليل عمل يحق للهيئة ان تعدله كما تراه مناسبا.

وهكذا مارست الهيئة ديكتاتورية رقابية على إدارات الرقابة الداخلية فهي لا تعيين إلا بموافقة الهيئة ولا تمارس صلاحيتها إلا بموجب خطط ودليل عمل توافق عليه الهيئة، وقد دل البحث الميداني في بعض الأحيان إلى خلو بعض الدوائر والمؤسسات والشركات الحكومية من أي إدارة للرقابة الداخلية، وإذا وجدت هذه الإدارة فإننا لم نعثر على أي خطة عمل سواء كانت مقترحة من الوحدة الإدارية أو الشركة أو موضوعة من قبل الهيئة، ونبين فيما يلي موقف الرقابة من بعض المعايير الأساسية:

4-2-1- الاستقلال التنظيمي:

بالرغم من أن القانون 24 المشار إليه أعطى صلاحيات واسعة لإدارة الرقابة الداخلية للقيام بعملها وأعطى المراقبين حصانة تدعم موضوعيتهم، إلا أن القانون المذكور طلب تقديم تقارير إدارة الرقابة الداخلية عن طريق الرئيس المباشر كالمدير العام أو الوزير الذي يحول التقرير إلى الهيئة بعد مرور أسبوعين على الأكثر، وقد أدى ذلك إلى إضعاف الاستقلال طالما أن إدارة الرقابة الداخلية تابعة أساسا إلى الرئيس المباشر، وإن توفيق وضع القانون 24 مع لقانون 2 لعام 2005 الخاص بحوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية (والذي فصل بين منصبي المدير العام ورئيس مجلس الإدارة كما جعل الإشراف على التدقيق الخارجي والداخلي بيد لجنة التدقيق التي تضم أعضاء غير متفرغين ومستقلين من مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية) يحتاج إلى تعديل القانون 24 لتصبح تبعية مدير الرقابة الداخلية إلى مجلس الإدارة وليس إلى الرئيس الإداري وفي معظم الحالات نجد أن تحرك مدير الرقابة الداخلية للتحقيق أو التدقيق لا يتم إلا بناء على موافقة مسبقة من المدير الإداري أو الرئيس المباشر

وهذا معناه جعل إدارة الرقابة الداخلية أداة بيد الرئيس المباشر يستعملها للضغط على من يشاء من العاملين بإمرته، أو لتبييض صفحات الموظفين المتورطين إذا كانوا مقربين من الرئيس المباشر، هذا بالرغم من النصوص القانونية التي حاولت تقديم الحصانة لحماية المدققين الداخليين كعدم السماح بنقلهم أو تسريحهم أو معاقبتهم إلا بموافقة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، هذه الهيئة التي تتبع بدورها إلى رئيس مجلس الوزراء الذي يمسك بيده صلاحيات حماية من يشاء أو تصفية من يشاء من العاملين في الدولة في ظل قوانين وأنظمة أعطته صلاحيات مطلقة في هذا المجال.

4-2-2- الموضوعية:

ويتضمن ذلك عدم تأثر العاملين في إدارة الرقابة الداخلية بأحكام الآخرين والعمل بالطريقة التي تجعلهم يعتقدون بموضوعي النتائج التي يتوصلون إليها وبعدم تقديم أي تنازلات على حساب جودة العمل وتجنب أي تضارب فعلي أو متوقع في المصالح بينهم وبين الجهات التي يدققون أعمالها.

واشترط القانون 24 في المدقق أن يكون حسن لسيرة والسلوك متمسكا بالنزاهة والموضوعية، وقد نص النظام الداخلي للهيئة على ضرورة رد العاملين في إدارة الرقابة الداخلية إذا كان للمدقق أو لزوجته مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في القضية أو كان بينه وبين أحد أطراف القضية محل التدقيق علاقة قرابة أو مصاهرة حتى الدرجة الرابعة، أو وكيلا أو خطيبا أو خطيبة، ولا نعتقد أن هذه النصوص القانونية قد وجدت طريقها إلى التنفيذ الفعال.

4-2-3- التأهيل العلمي والعملي:

واشترط النظام الداخلي للهيئة توفر الخبرة والشهادة العلمية بالنسبة للعاملين في إدارة الرقابة الداخلية بالإضافة إلى السيرة الحسنة والتمسك بالنزاهة والموضوعية وألا يكون قد اقترف جرما مخلاً بواجبات الوظيفة والمهنة وشرفها، ومع ذلك فقد دلت بعض الدراسات الميدانية على تدني المستوى العلمي والعملي لكثير من العاملين في إدارة التدقيق الداخلي في سورية.

4-2-4- التنسيق مع المدققين الخارجيين:

من المعروف أن التقرير السنوي الذي يضعه المدقق المهني الخارجي في الشركات والمؤسسات الخاضعة للتدقيق يحمل أهمية كبيرة ويتضمن إبراء ذمة مجلس الإدارة، ويشهد بعدالة الإفصاح في القوائم والتقارير المالية، وإن وجود إدارة قوية للتدقيق الداخلي يقدم فرصة للمدققين الخارجين في الاطلاع على خطط عملها وإجراءاتها وتقاريرها ما يرفع كفاءة وعمل التدقيق الخارجي ويجعله مكملا للأعمال المنجزة وليس تكرارا لها.

وفي مجال وحدات الإدارة الحكومية فإن المدقق الحكومي (مفتش الجهاز المركزي للرقابة المالية) أو فريق التدقيق الحكومي هو الذي يصدر تقرير يشهد فيه بشرعية الاعتمادات المصروفة وجدوى صرفها وانسجامها مع القوانين والأنظمة النافذة، كما يقوم مفتشو الجهاز بإصدار تقاريرهم حول الشركات والمؤسسات الاقتصادية الحكومية، وإن كلا النوعين من التدقيق المرتبط بالهيئة المركزية للرقابة والتفتيش من الناحية التنظيمية مع أن ارتباط التدقيق الداخلي بالجهاز المركزي للرقابة المالية أكثر ملائمة وأكثر فائدة للمفتشين ويمكن أن يسهم في تطوير عمل إدارة الرقابة الداخلية في نفس الوقت.

4-3- الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش:

هي هيئة تهدف إلى حماية الأموال العامة، وقد تم تطوير بنيتها التشريعية والتنظيمية بموجب القانون 24 لعام 1981 وتتولى الهيئة التدقيق المكتبي للقوائم المالية للشركات والمؤسسات الحكومية ذات الطابع الاقتصادي بعد قبولها من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية حيث يحضر ممثلا عن الهيئة اجتماع مجلس إدارة المؤسسة التي تتبع لها الشركة برئاسة الوزير المختص ليكون على شكل هيئة عامة للمساهمين ويصدر قراراته بإبراء ذمة الإدارة أو إصدار توصيات إستراتيجية يسير على هديها مجلس إدارة الشركة (أو اللجنة الإدارية)، وكثيرا ما يتأخر انعقاد مثل هذا الاجتماع سنوات عديدة بسبب عدم إعداد الحسابات والقوائم المالية في الوقت المناسب، أو بسبب عدم إنجاز الجهاز المركزي للرقابة المالية للتدقيق ثم

قيام الإدارة بتسوية الملاحظات التي يطلبها الجهاز تمهيدا لإصدار قرار القبول، وإن هذا التأخير يؤدي إلى جعل الاجتماعات والمناقشات والملاحظات أو تحديد مسؤولية مجلس الإدارة ومتابعته كليا أو جزئيا أمام القضاء في حال توافر عناصر المساءلة-غير ذات معنى بسبب مرور الزمن وضياع المسؤولية، وبالإضافة لهذا الدور الذي تلعبه الهيئة في مجال القطاع الاقتصادي الحكومي فهي الذراع التفتيشي للسلطة التنفيذية بهدف حماية الأموال العامة والحرص على الإدارة الرشيدة للقطاع العام وتتحرك للتفتيش والتحقيق والتقصي ثم تقوم السلطات التنفيذية مقترحات بتبرئة المتهمين أو بإدانتهم واتخاذ القرارات الوقائية بالإضافة إلى إحالتهم إلى القضاء.

وتعتمد الهيئة على المدخل القانوني المستندي من خلال التحقيق دون أن يكلف المفتش نفسه لخلق أدلة ومستندات أخرى تنسجم مع قناعاته.

5- التوصيل:

من المعروف أن تقرير التدقيق في الشركات المساهمة بهدف إطلاع المجتمع المالي والجمهور بصورة عامة حول رأي المدقق في القوائم المالية للشركة التي تنشر بدورها مرفقة بتقرير المدقق، أما في التدقيق الحكومي فليس من الشائع نشر تقارير المدققين الحكوميين ليطلع عليها المجتمع ككل، بل يحصر توزيع التقرير بالأشخاص ذوي العلاقة فقط.

ونرى أن عدم نشر التقارير الحكومية أمرً لا يتفق مع طبيعة العصر الذي نعيش فيه وهو عصر الإعلام والشفافية، وإتاحة الفرصة للمجتمع بالاطلاع على التقرير وحيثياته والإجراءات المتخذة أو المقترحة بناء على رأي المدقق بوسائل الإعلام يؤدي إلى خلق قيمة مضافة قوية لتقرير المدقق، ويجعل النشر من تقرير المدقق محلاً للتعليق ووضع اليد على اخطأ وتعزيز القرائن وأدلة الإثبات من خلال تطوع الجمهور للشد على يد المدقق وتعزيز موقفه إذا كان صحيحاً، والعمل على تعديل رأي المدقق أو سحبه إذا كان تقريراً كيدياً لا يستند إلى أساس موضوعي.

ولا شك أن التصدي لمسألة الفساد يحتاج إلى مزيد من الشفافية والإفصاح وإشراك المجتمع في معالجة القضايا الخاصة به.

ومن القضايا الجوهرية في هذا المجال موضوعية التقرير ومصداقيته، وهذا يتم بعد أخذ الجوانب كافة بالاعتبار ومنها مناقشة الإدارة المختصة أو المهتمة أو الموظف صاحب العلاقة بمستوى التجاوز الحاصل وأسبابه، وعرض وجهة نظره بالتقرير لضمان عدم اتخاذ أحكام غير عادلة لا تستند على أسس موضوعية راسخة.

أسئلة حول الفصل العاشر

الخيارات:

1- كل ما يمكن اكتشافه يظهر في تقرير المدقق ماعدا:

أ- أثر ما يمكن اكتشافه على المؤسسة الخاضعة للتدقيق أو على الموظف المسؤول.

ب- أسباب الاكتشاف.

ج- علاقة ما تم اكتشافه بالتدقيق.

د- التوصيات بالإصلاح.

2- لدى تدقيق الوحدات الحكومية المنجز على أساس GAGAS فإن العمل الأهم:

أ- تدقيق الالتزام.

ب-فهم الرقابة الداخلية.

ج- توثيق التدقيق.

د- إنجاز مقابلات مع المسؤولين في الوحدة الحكومية.

3- أي ما يلي يعد مختلفا ومحدودا بأهدافه أكثر من الآخرين:

أ- تدقيق العمليات.

ب-تدقيق الأداء.

ج- التدقيق الإداري.

د- تدقيق القوائم المالية.

4- لا يعد مدقق الوحدة الحكومية مستقلا إذا:

أ- كان مديرا لإحدى المشاريع في الوحدة الحكومية ذاتها.

ب-مدققا منتخبا عليه إرسال تقرير إلى مجلس الشعب.

ج- مدققا يعمل في الجهاز المركزي للرقابة المالية.

د- عين من أمانة العصمة للتدقيق في إحدى المشروعات.

5- أي ما يلي لا يعد جزء من التدقيق الداخلي:

أ- التزام الإدارة باستقلال التدقيق الداخلي.

ب-تعريف مجال التدقيق الداخلي وأنشطته.

ج- البيئة التطبيقية لإدارة التدقيق الداخلي.

د- متطلبات التقرير في إدارة التدقيق الداخلي.

6- أي ما يلي لا يتوقع أن نراه في تقرير مدقق الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية عند تدقيقه لحسابات إحدى الإدارات الحكومية:

أ- الإشارة إلى إنجاز التدقيق بحسب معاير التدقيق الحكومية.

ب- الالتزام بالقوانين والأنظمة النافذة.

ج- تعليق الإدارة على محتويات التقرير.

د- التقرير عن الرقابة الداخلية.

7- أي ما يلي يعد الأقل أهمية لدى تدقيق أحد البرامج الحكومية:

أ- قياس النتائج الفعلية.

ب- المقارنة مع المخطط.

ج- إنجاز مراجعة شاملة للرقابة الإدارية.

د- تحديد معايير كمية تصف أهداف الوحدة الحكومية من خلال هذا البرنامج.

8- أي ما يلي يميز المدقق البحث عن الغش:

أ- تحليل نقاط الضعف الرقابية في خطر الغش.

ب-تحليل مواقع الرقابة القوية للتخطيط لإجراءات رقابية أخرى.

ج- تحديد الأهمية النسبية وحدود التضليل.

د- تحديد الأهمية النسبية المقارنة خلال عدة سنوات.

9- عند التدقيق بهدف التعرف على وجود الغش، على المدققين أن يلاحظوا ويقابلوا الموظفين الخاضعين لأحد الظروف التالية:

أ- تقدر الشركة المخزون بدون جرد فعلي.

ب- إن صندوق المصروفات النثرية مغلق وموضوع في طاولة صاحب السلفة.

ج- نشرت الإدارة دليل الحوكمة الخاص بها.

د- مجلس الإدارة يراجع قرارات الاستثمار قبل إقرارها.

مشكلات:

1- لما كنت مديرا للتدقيق الداخلي لإحدى المشافي الخاصة، فإنك تستلم تقارير معدة من قبل الدوائر المحاسبية وقد أظهرت مراجعتك لهذه التقارير بأن إجمالي المتحصلات النقدية (الذمم المدينة) من المرضى قد تزايد بسرعة وبشكل ثابت خلال الأشهر الثمانية الأخيرة، كما أظهرت تلك التقارير المعلومات التالية:

1- لم يتغير عدد الأسرّة المتاحة.

2- لم يتغير معدل إشغال الأسرّة.

3- لم تتغير معدلات الفوترة بشكل جوهري.

4- لم تتغير عقود التأمين منذ التعديل الأخير منذ شهرين.

5- حدث خلال الفترة السابقة بأن مدير المياه في المدينة أصيب بقلق شديد بسبب إعداد الفواتير مرتين المستفيدين لكافة خلال ثلاثة أشهر.

المطلوب:

إعداد تحليل للخطر، وإعداد خطة عمل لمساعدك حول هذا التحليل لمساعدك:

1- من يمسك حساب المتحصلات؟

2- ما هو تشغيل البيانات وما هي السياسات والإجراءات ذات العلاقة؟

3- ماذا تفعل محاسبة المتحصلات؟

4- ما الأحداث المالية والاقتصادية التي حدثت خلال الأشهر الخاضعة للتدقيق؟

2- تعود البيانات التالية إلى شركة النجم الساطع:

(000)

	معدل الدوران				مخزون العام 2011	
	2007	2008	2009	2010	أول المدة	آخر المدة
المخزون الكلي	2.1	2.0	2.1	2.1	3.000	2.917
المواد الأولية	4.0	4.1	4.3	4.5	1.365	620
تحت الصنع	12.0	12.5	11.5	11.7	623	697
مخزون تام الصنع	6.0	7.0	10.0	24.0	380	500
ألعاب الحاسوب	↖	↖	↖	↖		
محركات ضوئية	8.0	7.2	7.7	8.5	64	300
أجزاء متممة	4.0	3.5	4.5	7.0	80	400
لوحات المفاتيح	3.0	2.5	2.0	1.9	488	400

ويضاف إلى ذلك المعلومات التالية:

العام 2011

	تحويلات	مبيعات	تكلفة المبيعات	مجمل الربح	بالمقارنة مع 2010
المواد الأولية	3970	NA	NA	NA	–
تحت الصنع	7988	غير متاح(NA)	غير متاح	غير متاح	–
ألعاب الحاسوب	2320	2000	2200	<200>	نقص في كمية المبيعات 60%
محركات ضوئية	2236	3000	2000	1000	زيادة كمية المبيعات 35%
أجزاء مختلفة	2720	4000	2400	1600	زيادة كمية المبيعات 40%
لوحات مفاتيح	712	1000	800	200	نقص كمية المبيعات 3%

ولم يوصِ المدقق الخارجي بأي توصية تتعلق ببيانات دوران المخزون آنفة الذكر أو بقيمته:

المطلوب:

1- حساب مؤشرات دوران المخزون لعام 2011.

2- فسر تلك المؤشرات.

3- كمدقق داخلي اكتب مذكرة لنائب المدير لعام شارحا وجهة نظرك، والأسباب المحتملة والإجراءات الاستقصائية الأخرى التي يجب انجازها.

الفصل الحادي عشر: لجان التدقيق

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذا الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي:

- مفهوم لجان التدقيق وأسباب إنشائها.
- أهمية لجان التدقيق.
- تشكيل لجان التدقيق.
- مهام ومسؤوليات لجان التدقيق.

الفصل الحادي العاشر: لجان التدقيق

تمهيد:

أدت الفضائح المالية للشركات العملاقة، وما نتج عنها من إفلاس وانهيار إلى فقدان ثقة غالبية المجتمع بمعظم الشركات المساهمة العامة، ولفت ذلك أنظار المستثمرين، والمشرعين، والباحثين، وغيرهم وأجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت أسباب انهيار هذه الشركات، وخلصت إلى أن السبب الرئيس يعود إلى غياب الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والرقابة والإشراف الفعال على الشركات بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعة، والالتزام بالأنظمة الداخلية والقوانين لشؤون إعمال الشركات، ويعد مجلس الإدارة المسؤول عن توفير الآليات المناسبة لتحقيق هذه الأمور ولمساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤوليته الإشرافية المتزايدة، فإن الاتجاه يتزايد للاعتماد على لجنة التدقيق.

وقد تطورت نظرة المجتمع الاقتصادي لوظائف لجان التدقيق ودورها بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة، وأسهمت عوامل كثيرة في ظهور الحاجة إلى لجنة التدقيق داخل الشركات، ومن هذه العوامل ما هو مهني، ومنها ما هو أكاديمي، لذا سنتناول في هذه الوحدة العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بموضوع لجان التدقيق، والضوابط الخاصة بتشكيل لجنة التدقيق وأهميتها ووظائفها الأساسية.

أولاً ــ العوامل التي ساعدت في زيادة الاهتمام بلجان التدقيق:

نتيجة لضخامة المهام الملقاة على عاتق مجلس الإدارة وتنوعها، كان لا بد من تشكيل بعض اللجان التابعة للمجلس لمساعدته في تنفيذ مهامه، وتعدّ لجنة التدقيق من أهم تلك اللجان التي تعمل على مساعدة مجلس الإدارة للقيام بعملية الرقابة والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، فضلاً عن ذلك أدت الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة على مدقق الحسابات ما يؤثر سلباً في استقلاله وحياده، خاصة أن الإدارة تملك سلطة تحديد أتعابه وسلطة عزله، إلى ظهور فكرة تكوين لجان التدقيق في الشركات وبذلك يمكن القول: إنّ المحافظة على استقلال مدقق الحسابات الخارجي هو الأساس في نشأة فكرة وجود لجان التدقيق التي تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل مدقق الحسابات الخارجي، والإدارة بشكل يؤدي إلى دعم استقلال مدقق

الحسابات وزيادة جودة عملية التدقيق، وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات، هذا وقد ساعدت عوامل متعددة في زيادة الاهتمام بموضوع لجان التدقيق لعل أهمها ما يأتي:

ـ تزايد حالات الإخفاق المالي للعديد من الشركات، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها وزيادة رغبة هذه الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها، والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.

ـ زيادة الضغوط من جانب مستخدمي التقارير المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة عادلة وسليمة، وخاصة أن اللجنة التي تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين والذين يملكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت الكافي، تعدّ في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكامل أعضائه من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

ـ التناقض الموجود بين مدققي الحسابات الخارجيين وبين إدارة الشركة خاصة في مجال المحافظة على استقلال مدقق الحسابات لإبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، ومن ثم فإنّ وجود لجنة التدقيق في أي شركة يمثل حماية للمساهمين ويضمن تحقيق استقلال مدقق الحسابات.

ـ الحاجة المتزايدة إلى تحسين الثقة والجودة في التقارير المالية بهدف زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

ـ حاجة أصحاب المصلحة في الشركة إلى آلية إدارية تسهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة كوكيل عنهم خاصة بشأن الأمور المالية والرقابية.

ـ مواعيد تقديم التقارير المالية، والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية مرحلية إلى جانب التقارير السنوية، وهو ما يستلزم قدراً كبيراً من الوقت والجهد، وقد يكون إشراك أعضاء مجلس الإدارة كافة في هذه العملية التي تستغرق وقتاً طويلاً، أمراً لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.

ـ الخلافات التي تحدث بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة ومصلحة جودة التقارير المالية بشكل لا يكون ملائماً لتدخل أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في عملية إعداد التقارير المالية، ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجنة التدقيق.

ـ قد يؤدي أحياناً عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وضخامة عددهم إلى عدم التناسب في تنـاول العملية الشاقة المليئة بالتفاصيل والخاصة باستعراض تدقيق القوائم المالية للشركة.

ثانياً ـ مفهوم لجان التدقيق:

لا يوجد مفهوم موحد للجان التدقيق نظراً لأن مهامها ومسؤولياتها ودورها قد تختلف مـن شـركة إلـى أخرى، ومن دولة لأخرى، إلا أنه يمكننا استعراض بعض المفاهيم على النحو الآتي:

ـ هي لجنة يتم تعيين أعضائها عن طريق الشركة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلـس الإدارة، وتعـدُّ قناة اتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للشركة ولها دور رقابي على جميع عمليات الشركة.

ـ وعرفت بأنها لجنة تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وذلك لتقديم رؤية عـن مدى تحقيق حوكمة الشركات، ويجب أن يكون لها خط مباشر مع المساهمين عن طريق تقريـر منفصـل عن التقرير السنوي، وتسعى اللجنة كذلك إلى ضمان تأهيل الإدارة مـن أفـراد مـؤهلين وذوي خبـرة لضمان قدرتهم على إدارة المخاطر بفعالية وأوجه رقابة سليمة في المنظمة، ولا بـد أن يكـون أعضـاء اللجنة من الأفراد الأكفاء ذوي الخبرة لضمان قدرتهم على الالتزام بتخصيص وقت كاف وجهـد لمهمـة الرقابة والتدقيق والمساءلة ومتابعة مدى الالتزام بالقيم الأخلاقية وترتيبات الحوكمة.

ـ وعرفت أيضاً بأنها إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة، يمكن أن تـدعم موضـوعية ومصـداقية إعداد التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد المديرين التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، كمـا أنهـا تـدعم وتقوي دور المديرين غير التنفيذيين، وتدعم استقلالية المدققين وتحسن من أعمال التدقيق فضلاً عن ذلـك تساعد في إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة، ويمكن اعتبارها أداة مفيـدة ومعاونـة لمجلس الإدارة في مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها.

ـ أو أنها لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضـاء غيـر التنفيـذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، ومسؤوليتها يجب أن تشمل تدقيق المبادئ والسياسـات المحاسـبية المطبقة داخل الشركة، والاجتماع بالمدقق الخارجي ومناقشته في نتيجة عملية التـدقيق، وأيضـاً التأكيـد على ملاءمة نظم الرقابة المالية بالشركة.

ـ من التعاريف السابقة يمكننا القول: إنَّ هذه التعاريف ركزت على عضوية اللجنة والمهام الملقاة على عاتقها، ودورها في تحسين جودة العملية الرقابية في الشركات، ومن هذا نستنتج خصائص لجنة التدقيق على النحو الآتي:

1 ـ لجنة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.

2 ـ يتوافر لدى أعضائها معارف وخبرة جيدة في مجال التدقيق والمحاسبة المالية.

3 ـ تتجلى مهامها بتدقيق عمليات إعداد التقارير المالية وفحص عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، وتدقيق الالتزام بالقواعد الأخلاقية وترتيبات الحوكمة.

4 ـ وهي أداة مفيدة في مراقبة أداء الشركة وتيسير نشاطها.

5 ـ هي أداة رقابية بيد المساهمين على الإدارة.

ثالثاً ـ أهمية إنشاء لجان التدقيق:

لعل الحافز على إنشاء لجنة تدقيق ينشأ من المنافع المتوقعة منها والتي يمكن أن تقدمها إلى جميع الأطراف مثل مجلس إدارة الشركة والمدقق الخارجي والداخلي والمساهمين وأصحاب المصالح.

1 ـ أهمية لجنة التدقيق لمجلس الإدارة:

تعمل على مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والتدقيق وبصورة خاصة بما يلي:

1 ـ دراسة القوائم المالية قبل تقديمها لمجلس الإدارة لاعتمادها.

2 ـ دراسة جميع البيانات المالية التي قد تطلبها الجهات المختلفة وتدقيقها.

3 ـ دراسة السياسات المحاسبية واختيار تلك السياسات التي تتلاءم مع طبيعة العمل.

4 ـ دراسة تأثير أية توصية مهنية أو قانونية أو تعليمات مستجدة في السياسات المحاسبية والقوائم المالية.

5 ـ دراسة سياسات التأمين الخاصة بالشركة وتدقيقها.

6 ـ تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي وذلك من خلال الاجتماع بالمدقق الخارجي أثناء وبعد عملية التدقيق وتوصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة والمساعدة في حل المشاكل

التي قد يواجهها المدقق مع إدارة الشركة التنفيذية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية، كما تعمل اللجنة على تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة وقسم التدقيق الداخلي بالشكل الذي يدعم دور التدقيق الداخلي واستقلاليته ويجعل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي تواجهها التدقيق الداخلي، كما تقوم بتقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة والتي تؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي والإشرافي له تجاه وظيفة التدقيق الداخلي.

2 ــ أهمية لجنة التدقيق للمدقق الخارجي:

تدعيم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيام المدقق الخارجي بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة، وفي هذا المجال قام "Auditing Standars Board" في الولايات المتحدة بإصدار مجموعة من المعايير المتعلقة بدور لجان التدقيق في عملية التدقيق الخارجي (53 ــ 54 ــ 60 ــ 61 ــ 71 ــ 90) SASs وفيما يلي مجموعة من مسؤوليات لجان التدقيق تجاه المدقق الخارجي:

1 ــ تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وعزله وتدقيق محتويات رسالة الارتباط قبل الموافقة عليها.

2 ــ دراسة خطة التدقيق التي يضعها المدقق الخارجي ومناقشتها.

3 ــ دراسة توصيات المدقق الخارجي واقتراحاته واعتراضاته ومناقشتها.

4 ــ دراسة الموضوعات التي يعتقد المدقق الخارجي بوجوب عرضها على مجلس الإدارة ومناقشتها.

5 ــ دراسة رأي المدقق الخارجي في الرقابة الداخلية ومناقشته.

6 ــ دراسة تقرير المدقق الخارجي عن القوائم المالية ومناقشته.

7 ــ دراسة ملاحظات المدقق الخارجي حول مقدرة العاملين بالإدارة المالية ومناقشتها.

8 ــ تدقيق القوائم المالية الفترية والسنوية وذلك قبل توقيعها من قبل مجلس الإدارة.

3 ــ أهمية لجان التدقيق للمدقق الداخلية:

اختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي وتوفير الموارد اللازمة لهذا القسم والاجتماع المستمر به لحل المشاكل التي قد تنشأ بين هذا القسم وإدارة الشركة، كما أن قسم التدقيق الداخلي يقوم بإرسال تقاريره إلى لجنة التدقيق والتي تعد قناة اتصال بين هذا القسم ومجلس إدارة الشركة، ما يؤدي إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي يلعبه قسم التدقيق الداخلي بالشركة.

وقد أكدت العديد من الأبحاث العلمية على أهمية لجان التدقيق في زيادة فعالية المدققين الداخليين وزيادة استقلاليتهم بالشكل الذي يمكنهم من تنفيذ مسؤولياتهم الرقابية، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجان التدقيق سوف يمكن المدققين الداخليين من زيادة التفاعل مع المدقق الخارجي باعتبار أن من ضمن مسؤوليات لجان التدقيق هو التنسيق وزيادة الاتصال بين المدقق الخارجي والمدققين الداخليين بالشكل الذي يؤدي إلى مساعدة كل من الطرفين بالوفاء بمسؤولياته وزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية والمالية التي تصدرها الشركة.

4 ـ أهمية لجان التدقيق للمستثمرين والأطراف الخارجية:

أظهرت العديد من التقارير مثل "Blue Ribbon Committee" في الولايات المتحدة أن إنشاء لجان التدقيق داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية، فوجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم استقلالية ودور كل من التدقيق الداخلي والخارجي والتأكيد على الالتزام بقواعد حوكمة الشركات سوف يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير، وإن العديد من البورصات المالية العالمية تطالب الآن الشركات المسجلة بها بضرورة أن تقوم لجنة التدقيق في هذه الشركات بإصدار تقرير خاص بها ويرفق ضمن القوائم المالية توضح به لجنة التدقيق المسؤوليات التي قامت بتنفيذها خلال الفترة ورأيها في الإفصاح عن المعلومات والتقارير المحاسبية وهذا بالتالي سوف يؤدي إلى زيادة درجة ثقة المستفيدين لهذه التقارير.

رابعاً ـ ضوابط تكوين لجان التدقيق:

اهتمت واتفقت العديد من المنظمات والهيئات العلمية والمهنية وبورصات الأوراق المالية في العديد من بلدان العالم على ضرورة تحديد الضوابط الناظمة لتكوين لجان التدقيق والمقومات الواجب توافرها بالشكل الذي يؤدي إلى تعظيم فعاليتها ومنفعتها لكي تسهم إيجابياً في تحسين الدور الإشرافي والرقابي في الشركات ويمكن بلورة هذه الضوابط على النحو الآتي:

1ـ استقلال أعضاء لجان التدقيق:

استقر الرأي على ضرورة أن تقتصر عضوية لجان التدقيق على الأعضاء غير التنفيذيين ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة، إذ أن مقدرة أعضاء لجنة التدقيق على تقييم موضوعية كل من جودة الإفصاح في القوائم المالية، ومدى مناسبة وملاءمة نظام الرقابة الداخلية في الشركات، تتأثر بدرجة الاستقلالية المتوفرة في هؤلاء الأعضاء كما أنها أقرب إلى الموضوعية عند تحليل النتائج وتقييم الأداء الإداري وأداء الشركة، كما أنه لتحقيق الاستقلال الكافي ينبغي عدم قيام أعضاء لجنة التدقيق بأي عمل من أعمال الإدارة التنفيذية، هذا وقد وضعت إحدى اللجان الأمريكية تعريفاً محدوداً للاستقلال بالنسبة للأعضاء الذين ينضمون إلى لجان التدقيق حيث أوضحت أن أعضاء لجنة التدقيق يتم اعتبارها مستقلين، إذا لم يكن لديهم أي علاقة بينهم وبين إدارة الشركة من شأنها التأثير عليهم في أداء واجباتهم، وتم وضع مجموعة من الأمثلة لهذه العلاقة منها ما يأتي:

ـ ألاّ يكون من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.

ـ ألاّ يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها، بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة.

ـ ألاّ يكون أحد أقاربه موظفاً تنفيذياً داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة.

ـ ألاّ يكون مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها، وفي حال توافر أحد هذه الأمثلة في عضو لجنة التدقيق لا يعد مستقلاً، وفي هذه الحالة ينبغي أن تفصح الشركات عن هذه العلاقة، بشرط أن انضمام هذا العضو إلى لجنة التدقيق سوف يحقق منافع ومزايا من شانها تفعيل دور اللجنة في الوفاء بمسؤوليتها، وفي المملكة العربية السعودية تقضي القواعد المنظمة لعمل لجان التدقيق في الشركات المساهمة أن يكون أعضاء اللجنة مستقلين، ويعد العضو مستقلاً إذا توافرت الشروط التالية:

ـ ألاّ يكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال والعقود التي تتم لحساب الشركة.

ـ ألاّ يكون له مصلحة مباشرة مع المدراء التنفيذيين في الشركة وأن لا يكون قريباً لأي منهم حتى الدرجة الثانية.

ـــ ألاّ يكون له مصلحة مالية مباشرة مع زوجات المديرين التنفيذيين في الشـــركة وأن لا يكـــون قريبـــاً منهن حتى الدرجة الثانية.

ـــ ألاّ يكون له علاقة شخصية ذات شأن مع المديرين التنفيذيين في الشركة.

ـــ ألاّ يشارك في عضوية لجنة التدقيق لأكثر من شركة واحدة تمارس ذات النشاط فضلاً عـــن ذلـــك ألا يكون من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في الشركة أو المنشآت التي تسيطر عليها ولـــو علـــى ســـبيل الاستشارة، وأن لا يجمع إلى جانب عضويته في لجنة التدقيق عضوية أي لجنة أخرى منبثقة عن مجلـــس الإدارة.

2 ـــ التحديد الواضح لحقوق اللجنة وواجباتها:

يجب أن يتم تحديد حقوق اللجنة وواجباتها بصورة واضحة وتفصيلية لكي يمكن لها أن تقـــوم بأعمالهـــا بفعالية مرتفعة، ولكي لا يحدث تعارض أو تداخل بين عمل اللجنة وأعمال الأجهـــزة التنفيذيـــة بالشـــركة بحيث يكون لها الحق في اتخاذ القرارات المتعلقة بالثواب والعقاب للأطراف الأخـــرى داخـــل الشـــركة وحق الحصول على أي معلومات تحتاجها في عملية الإشراف والتقييم للسياسات المتبعـــة فـــي الشـــركة، وبهذا الخصوص توصي لجنة (Cadbury committee) أن لجنة التدقيق يجب أن يكون لها حـــق فـــي مناقشة أي مواضيع تراها مهمة، وحق الاستعانة بمن تراه مناسباً من الأطراف الخارجيـــة ذات الخبـــرة والمعارف بالمشاكل الفنية التي تواجهها اللجنة وخاصة في الأمور القانونية التـــي يمكـــن أن تـــؤثر فـــي عملية إعداد التقارير المالية، وفي سلامة الإفصاح عن المعلومات الواردة بها، ومقابل هذه الحقوق يجـــب على أعضاء اللجنة حضور اجتماعات اللجنة والمشاركة الفعالة في أعمالهـــا والمحافظـــة علـــى أســـرار الشركة، وعدم القيام بأي أعمال التنفيذية في الشركة والمحافظة على النزاهة والصـــدق والموضـــوعية، وعدم قبول أشياء ذات قيمة من الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر أو يدخل في أي نشـــاط قـــد يكـــون متعارضاً مع مصلحة الشركة أو يضر بها.

3 ـــ الخبرة والمعرفة لدى أعضاء اللجنة:

من الأمور المتفق عليها أن يتمتع أعضاء اللجنة بالخبرة والمعرفة والمهارة بمقدار يمكنهم مـــن متابعـــة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم، بالإضافة إلـــى القـــدرة علـــى فهـــم

الأمور المحاسبية والتدقيق والإدارة المالية، وأن يكونوا على دراية كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط الشركة أو المجال التي تعمل فيه، إذ إنَّ تعقد الأدوات المالية الحالية وتعقد هياكل رأس مال الشركات، وظهور صناعات جديدة والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية، كلها معاً توضح أهمية وجود أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل في لجنة التدقيق، وأن الخبرة لدى أعضاء اللجنة تعدُّ أحد الأركان المهمة نظراً لأن العديد من المشاكل المحاسبية التي ينبغي على لجنة التدقيق حلها تعتمد على الحكم الشخصي، والذي ما لا شك فيه يتأثر بمستوى الخبرة المتوافر لدى العضو في مجال المحاسبة والتدقيق، وفي الولايات المتحدة الأمريكية حدد قانون (sanbanes- oxley) بعض المتطلبات الواجب توافرها في عضو لجنة التدقيق منها على سبيل المثال:

- أن يكون مدققاً خارجياً أو محاسباً سابقاً أو حاصلاً على شهادة علمية في مجال المحاسبة والتدقيق.
- لديه دراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- لديه خبرة في إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي.
- لديه دراية بطبيعة المسؤوليات الملقاة على لجنة التدقيق.

كما أظهرت الدراسات أن وجود الخبرة لدى أعضاء لجنة التدقيق في مجال المحاسبة والتدقيق له تأثير مباشر في جودة نظام الرقابة الداخلية، وعملية إعداد التقارير المالية وفي جودة وسلامة الإفصاح عن المعلومات في التقارير بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة الثقة لدى المستفيدين من هذه التقارير، وفي المملكة العربية السعودية يشترط فيمن يعين عضواً باللجنة أن يكون لديه تأهيل علمي ملائم، وإلمام بالجوانب المالية والمحاسبية وبطبيعة أعمال المنشأة، ويتعين أن يكون أحد أعضاء اللجنة حاصلاً على تأهيل كافٍ وذلك كما يأتي:

- درجة الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها وخبرة عملية في مجال المحاسبة والتدقيق لا تقل عن سنتين تخفض إلى سنة إذا حصل على زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أو أي تأهيل مهني مماثل تعتمده الهيئة.
- درجة الماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها، وخبرة عملية في مجال المحاسبة والتدقيق لا تقل عن خمس سنوات، تخفض إلى ثلاث سنوات إذا حصل على زمالة الهيئة أو تأهيل مهني مماثل.

ـ درجة البكالوريوس في المحاسبة أو ما يعادلها وخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق لا تقل عن سبع سنوات تخفض إلى خمس سنوات إذا حصل على زمالة الهيئة أو تأهيل مهني مماثل.

4 ـ عدد أعضاء اللجنة:

يختلف عدد أعضاء اللجنة من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى، وذلك وفقاً لحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة وطبيعة نشاطها، لكن وبغض النظر عن حجم الشركة ينبغي أن يكون عدد الأعضاء كافياً لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من القيام بالمهام الملقاة عليها وتحقيق أهدافها، مع الأخذ بالحسبان عدم زيادة هذا العدد بصورة قد تحد من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة/ وعدم تخفيضه بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية، وقد لوحظ من خلال الدراسات أن العدد الأمثل لأعضاء لجنة التدقيق يتراوح بين ثلاثة وخمسة إلى سبعة أعضاء، وذلك لضمان استقلالية اللجنة، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا واستراليا ومصر والسعودية، وإن التشكيل الجيد للجان التدقيق يجب أن يجمع بين الخبرة ومناوبة العضوية لضمان استمرار عنصر الخبرة وتحديث وجهات النظر والآراء.

5 ـ عدد اجتماعات اللجنة خلال السنة المالية:

إن عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة التدقيق خلال العام من الأمور التي تؤثر في فعالية لجنة التدقيق، إذ يعدُّ ذلك مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل إيجابي، وعدد المرات هذا يرتبط بحجم مسؤوليات اللجنة وبطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة وهذا العدد تقرره اللجنة نفسها حسب ما تعتقد العدد المناسب، فقد أوصى تقرير (smith Report) في بريطانيا بأن العدد المناسب يجب أن لا يقل عن ثلاث مرات في العام بينما أوصت لجنة (Treadway) في الولايات المتحدة بأن يكون الاجتماع على أساس ربع سنوي، وفي مصر حدد دليل ومعايير حوكمة الشركات عدد مرات الاجتماع بحيث لا يقل عن مرة كل ثلاثة أشهر، وكذلك في المملكة العربية السعودية مع الإشارة إلى ضرورة حضور كل من المدقق الخارجي ورئيس التدقيق الداخلي لهذه الاجتماعات، لكي يمكن مناقشتهما في المشاكل التي يواجهها كل منهما فيما يتعلق بإجراءات التدقيق، والأخطاء التي تم اكتشافها، وعلاقاتهما بإدارة الشركة.

6 ـ الإفصاح عن لجنة التدقيق:

في الوقت الحالي تتطلب شروط العديد من البورصات العالمية وكذلك التقارير الصادرة عن المنظمات المهنية والعلمية، أن يتم الإفصاح عن تكوين لجان التدقيق بالشركات وعضويتها ومهامها، وهذا الإفصاح يتضمن الإفصاح عن عقد اللجنة الذي يوضح مسؤوليات اللجنة وواجباتها، وطبيعة العلاقة بينهما وبين كل من إدارة الشركة والمدقق الداخلي والخارجي، وينبغي أن يكون موثوقاً به من مجلس الإدارة، والإفصاح عن نتائج أعمالها من خلال إصدار تقرير سنوي يتم نشره ضمن التقارير السنوية، بحيث يتضمن الأنشطة التي قامت بها لجنة التدقيق خلال العام، وإن نشر تقرير لجنة التدقيق مع التقارير السنوية يمكن أن يسهم في تحسين نزاهة التقارير، لأنه يوفر تأكيداً عن مدى تنفيذ كل من المدققين الداخليين والخارجيين لمسؤولياتهما المتعلقة بعملية التقرير المالي. هذا وقد تضمن التقرير الذي أصدره المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1993 اقتراحات مهمة لزيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية، ومن هذه الاقتراحات ضرورة إلزام الشركات المسجلة أسهمها لدى هيئة تداول الأوراق المالية، بأن تشمل تقاريرها السنوية تقريراً من لجنة التدقيق يصف مسؤولياتها وكيفية تنفيذها، والذي يعدُّ بمنزلة إخطار للمساهمين بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بطريقة مناسبة، وللحد من القلق بخصوص إمكانية تعرض أعضاء لجان التدقيق للمسؤولية القانونية نتيجة نشر تلك التقارير يوصي المجمع بعدم استخدام تقارير لجان التدقيق كأساس للتقاضي وان يتضمن هذا التقرير ما يأتي:

ـ تدقيق التقارير المالية السنوية.

ـ التشاور بينها وبين كل من إدارة الشركة والمدقق الخارجي بخصوص عملية إعداد القوائم المالية.

ـ تسلمت من المدقق الخارجي تأكيدات بأنه التزام بجميع معايير التدقيق المقبولة عموماً، وذلك عند أدائه لعملية التدقيق.

ـ التأكيد أن القوائم المالية التي تقوم الشركة بنشرها تتضمن جميع المعلومات المتاحة لديهم وأن الشركة لا تقوم بإخفاء أي معلومات.

ـ التأكد أن القوائم المالية تم إعدادها وفقاً للسياسات المحاسبية المناسبة لطبيعة نشاط الشركة

وفي المملكة العربية السعودية فإن من واجب لجنة التدقيق في الشركات أن تقدم تقارير دورية إلى مجلس الإدارة، وتقريراً سنوياً للجمعية العامة للشركة، تتضمن ما قامت به من أعمال ونتائجها، بما في ذلك ما تبين للجنة من انحرافات أو أخطاء أو نقاط ضعف مهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية أو تنفيذه في الشركة، وأن يتضمن التقرير ما تراه اللجنة من توصيات لمعالجة أوجه القصور، بما يمكن من تطوير نظام الرقابة الداخلية في الشركة وتفعيله.

هذا وقد نص القرار رقم (18) الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية عام 2011 وفي الفصل الخامس على أن يصدر مجلس إدارة الشركات قراراً بتشكيل لجنة التدقيق وفق الضوابط التالية:

أ ــ أن تتكون اللجنة من ثلاثة من أعضائه غير التنفيذيين على الأقل وأن يكونوا جميعاً أعضاء مستقلين.

ب ــ أن تتوافر لدى أحد أعضاء اللجنة على الأقل الخبرة المالية والمحاسبية.

ج ــ أن تعقد اللجنة أربعة اجتماعات على الأقل في السنة، وأن تدون محاضر هذه الاجتماعات بشكل أصولي.

د ــ أن يعتمد مجلس الإدارة نظام عمل اللجنة الذي يتم إعداده من قبلها بشكل واضح يحدد فيه أهدافها وشروط تعيين أعضائها وصلاحياتهم وواجباتهم ومسؤولياتهم ومواعيد اجتماعاتهم ومكافآتهم.

هــ أن تجتمع مع مفتشي حسابات الشركة مرة واحدة على الأقل في السنة.

هذا وقد أعطى القرار صلاحيات متعددة للجنة التدقيق وأهمها:

أ ــ طلب الحصول على أي معلومات من موظفي الشركة، وعلى هؤلاء التعاون على توفير هذه المعلومات بشكل كامل ودقيق.

ب ــ طلب المشورة القانونية أو المالية أو الإدارية أو الفنية، من أشخاص من ذوي الخبرة والكفاءة إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك.

ج ــ طلب حضور أي موظف في الشركة إذا أرادت اللجنة الحصول على المزيد من الإيضاحات.

د ــ طلب حضور مفتشي الحسابات اجتماعات اللجنة إذا ما رأت اللجنة ضرورة مناقشتهم بأية أمور تتعلق بعملهم في الشركة ولها أن تستوضح منهم أو تطلب رأيهم عن ذلك خطياً.

هـ ــ التوصية لمجلس الإدارة بترشيح مفتش الحسابات ليتم انتخابه من قبل الهيئة العامة للمساهمين.

و ــ ترشيح تعيين المدقق الداخلي للشركة.

خامساً ــ المهام الأساسية للجنة التدقيق:

إن قيام لجنة التدقيق بمهامها لا يعني توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء الملقاة على عاتقه، بل تنحصر مهامها في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية، وعلى الوفاء بمسوؤلياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين.

وإن مهام اللجنة قد تختلف من دولة إلى أخرى، وقد تتنوع على أساس نوع ودرجة تعقد وحجم الأعمال، وتجدر الإشارة إلى أن لجنة التدقيق عند قيامها بممارسة مهامها لا بد أن تأخذ في الاعتبار نوعين من المخاطر وهما:

ــ مخاطر بيئة الرقابة الداخلية والتي تتضمن الظروف والأحداث التي تؤثر في الإدارة والرقابة الإدارية.

ــ مخاطر بيئة الرقابة الخارجية والتي تتضمن ظروف الصناعة والتشريعات والقوانين وبيئة الأعمال، واتجاه جهات الرقابة الرسمية مثل البنك المركزي وهيئة سوق المال نحو حوكمة الشركات، ويعد التحديد الدقيق لمهام لجنة التدقيق من الأمور المفيدة لكل من أعضاء اللجنة والأطراف الأخرى إذ يؤدي ذلك إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بخصوص طبيعة مهامهم، وفي الوقت نفسه إبراز هذه المهام إلى الأطراف الأخرى التي تتعامل معها اللجنة كمجلس الإدارة والمدقق الخارجي والداخلي بالشكل الذي يؤدي إلى عدم تداخل هذه المهام بين الأطراف المختلفة، وقد استقر رأي معظم الكتاب وأسفرت الممارسة العملية عن أن المهام الرئيسية للجنة التدقيق في أربعة مجالات أساسية هي كما يأتي:

ــ إعداد التقارير المالية وفحصها.

ــ دعم وظيفة التدقيق الخارجي.

ــ دعم وظيفة التدقيق الداخلي.

ـــ دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.

ويضيف البعض مجالين هما:

ـــ دعم حوكمة الشركات.

ـــ إدارة المخاطر في الشركات.

وسنقوم بشرح هذه المهام كما يأتي:

1 ـــ في مجال إعداد التقارير المالية وفحصها:

تبرز أهمية لجنة التدقيق تجاه إعداد التقارير المالية من أن نزاهة السوق المالي للدولة يعتمد على نوعية البيانات المالية للشركة المتاحة للمستثمرين والإفصاح الواضح والسليم أمراً مطلوباً لكفاءة تكوين رأس المال والسيولة في الأسواق المالية، وقد وضح في السنوات الأخيرة أن رأس المال ذا التكلفة المنخفضة والذي ينتظر الاستثمار لن يتدفق على الفور إلى الدول والشركات التي تتسم بضعف معايير الإفصاح والشفافية لديها، على أن المستثمرين في الاقتصاديات الأكثر تقدماً والقائمة على أساس السوق يبدون نفوراً مماثلاً للاستثمار في الشركات التي تتسم ممارستها بالضعف من ناحية إعداد التقارير الملية، إن المساهمين والمستثمرين المحتملين يطلبون الحصول على معلومات منتظمة يمكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة، لذلك تزايد الاعتماد على لجنة التدقيق بمسؤوليتها الإشرافية والتي تعمل مع الإدارة المالية التنفيذية في الشركة والمدققون الخارجيون للتأكد من وجود نظام سليم يعمل بشكل جيد لإعداد التقارير المالية، حيث أنها تتكون من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين والذين يمتلكون مهارات مالية ومحاسبية ولديهم الرغبة في تخصيص الوقت اللازم للنظر بتفاصيل القوائم المالية، تعد هذه اللجنة أفضل من مجلس الإدارة بكامل هيئته من ناحية الإشراف على إعداد التقارير المالية، هذا وقد اتفقت الآراء المتعلقة بدور لجنة التدقيق في إعداد التقارير المالية وفق مفهوم حوكمة الشركات على أن وظيفة لجنة التدقيق بالنسبة لإعداد التقارير المالية هي وظيفة إشرافية ورقابية، ولا يدخل في دور لجنة التدقيق قيامها بإعداد القوائم المالية أو الاضطلاع باتخاذ القرارات الفعلية فيما يخص إعداد هذه القوائم، إذ أن تلك هي مسؤولية الإدارة المالية وإدارة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين، وإن دور لجنة التدقيق عند إشرافها على عملية إعداد التقارير المالية تتجلى كالآتي:

1 ـــ استعراض نتائج التدقيق الداخلي والخارجي، بما في ذلك أية ملاحظات يتضمنها رأي المدقق الخارجي، وكذلك الإجابات على تلك الملاحظات من الإدارة إلى جانب النظر في التوصيات التي يقدمها المدقق الخارجي.

2 ـــ استعراض القوائم المالية وكافة التقارير التي يقدمها المدقق الخارجي فيما يتعلق بهذه القوائم، وكذلك أية خلافات ملموسة بين الإدارة والمدقق الخارجي تكون قد نشأت من إعداد القوائم المالية.

3 ـــ النظر في أية تغييرات ملموسة بشأن مبادئ وممارسات التدقيق والمحاسبة المستخدمة عند إعداد القوائم المالية للشركة.

4 ـــ تقييم أهداف المنشأة من إعداد التقارير الداخلية والخارجية وأن تحدد مدى الوفاء بتلك الأهداف، وينبغي على لجان التدقيق أن تحصل على تأكيدات بشأن الاستكمال والسلامة الشاملة للبيانات المقدمة في القوائم المالية.

5 ـــ فهم وتقييم نوعية الإيرادات التي تظهر في قائمة الدخل.

6 ـــ توجيه أسئلة قاسية وإنشاء قاعدة لتلقي الأخبار الطيبة والسيئة على الفور وبالكامل وينبغي ألا تكون اللجنة هي أول من يسمع فحسب بل يجب أن تكون أول من يبدأ بإثارة أسئلة مثل "هل تشعر بعدم الراحة بالنسبة لأي من تلك البنود." أين نكون معرضين بدرجة أكبر للمخاطر".

7 ـــ استعراض القوائم المالية السنوية في الوقت المناسب قبل عرضها على مجلس الإدارة، وينبغي على أعضاء لجنة التدقيق أن يعملوا مع الإدارة والمدققين كي يفهموا التقديرات والقرارات المحاسبية المهمة.

8 ـــ أن تضمن أن نظام الشركة لإعداد التقارير المالية يعطي لأولئك الذين في داخل الشركة وخارجها فكرة واضحة عن الأداء، وينبغي على لجنة التدقيق أن تفهم المعلومات التي تقدمها الإدارة عن مؤشرات الأداء الرئيسية للمنشأة (علامات القياس للصناعة، البيانات المقارنة للمالية والتسويق والإنتاج في خلال مدة معينة إلى جانب بيانات أخرى).

9 ـــ أن تعمل على تقييم المخاطر التي تنشأ من الضغوط المفرطة على الإدارة لإعداد التقارير وقد تنشأ هذه الضغوط من توقعات المحللين أو من الظروف التنظيمية، أو قد تكون نتيجة لما سبق نشره من توقعات أو احتمال حدوث خسارة صافية في الفترة الجارية.

ونظراً لأن لجنة التدقيق تعتمد على المعلومات التي تقدم إليها من الإدارة المالية العليا وموظفي التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين فإنه من المهم أن تقوم اللجنة بخلق حوار مفتوح وحر وصريح مع كل من أولئك المشاركين في العمل، حيث إن عملية إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية لا يمكن أن تنتج إلا من الاتصالات الفعالة، بين أولئك المشاركين فيها، وتقع على الإدارة المالية المسؤولية في أن توفر للجنة التدقيق تفسيراً للقوائم المالية والأرقام التي تتضمنها هذه القوائم، وينبغي أن تبحث الإدارة مع لجنة التدقيق أية تغيرات في المبادئ أو سياسات إعداد التقارير المالية عن السنوات السابقة والمعاملة المحاسبية الخاصة بالعمليات الهامة وأية اختلافات هامة بين الأرقام الواردة في الموازنة والأرقام الفعلية.

وتتمثل مسؤولية لجان التدقيق في إعداد التقارير المالية من خلال النقاط التالية:

أ ــ القيام بتدقيق القوائم المالية سواء أكانت سنوية أم مرحلية: بهدف التأكد من سلامة الإعداد لها وأيضاً ملاءمة الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها وتشمل هذه التدقيق على قيام أعضاء اللجنة بتدقيق الأنظمة الرقابية التي أنشأتها الشركة بهدف التوصل إلى قناعة بأن القوائم المالية لا تتضمن أية بيانات أو معلومات غير صحيحة ذات أهمية نسبية أو أنه لم يحذف من هذه القوائم المالية أية بيانات أو معلومات أو مبالغ ذات أهمية نسبية ينتج عن حذفها أن تكون القوائم المالية مضللة، كما يجب مناقشة كل من إدارة الشركة ورئيس قسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي فيما يتعلق بالسياسات التي قد تراها اللجنة غير مناسبة.

ب ــ تدقيق السياسات المحاسبية المطبقة: أوضح "Smith Report" في انجلترا على أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق إدارة الشركة إلا أن مسؤولية تدقيق السياسات المحاسبية المطبقة في عملية الإعداد تقع على عاتق أعضاء لجنة التدقيق وخاصة الاحتياطيات والمخصصات التي قامت إدارة اللجنة بتقديرها، وعلى إدارة الشركة إخبار اللجنة بالطرق التي اتبعتها في معالجة المعاملات غير العادية وعلى اللجنة التأكد من أن الإدارة استخدمت الطرق المحاسبية السليمة لمعالجة هذه المعاملات.

وأيضاً أوصى "Blue Ribbon Committee" في الولايات المتحدة بضرورة قيام المدقق الخارجي بمناقشة أعضاء اللجنة فيما يخص رأيه في جودة ومناسبة السياسات المحاسبية التي تقوم إدارة الشركة بتطبيقها ويجب أن تشمل هذه المناقشة على درجة الشفافية في الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية وطبيعة التقديرات التي قامت الشركة بوضعها ونتيجة تدقيق المدقق الخارجي لها.

ج ـ تدقيق نظم الرقابة الداخلية: نظام الرقابة الداخلية هو نظام يتضمن جميع السياسات والإجراءات التي تنشئها الشركة بهدف التأكد من كفاءة وفعالية عملياتها، إن قيام أعضاء لجنة التدقيق بتدقيق نظام الرقابة الداخلي في الشركة يمكنهم من إعطاء رأي محايد في نقاط القوة والضعف فيها مع اقتراح الحلول البديلة من أجل زيادة فعاليتها ويجب على أعضاء اللجنة تدقيق برامج التدقيق الداخلي للتأكد من مناسبتها وأيضاً تدقيق تحليل النتائج التي تم التوصل إليها بواسطة المدققين الداخليين وخاصة المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية وتقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة، والأكثر من ذلك يجب على لجنة التدقيق الاجتماع برئيس قسم التدقيق الداخلي وبالمدقق الخارجي بعيداً عن إدارة الشركة بهدف فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة وما هي الحلول البديلة التي يجب على إدارة الشركة الأخذ بها بهدف زيادة فعاليتها.

د ـ تقييم مدى إمكانية حدوث التلاعب: إن لجنة التدقيق ليست مسؤولة عن اكتشاف التلاعب الذي قد يحدث داخل الشركة بل مسؤوليتها تكون منصبة على تقييم إمكانية حدوث هذا التلاعب والعمل على اتخاذ السياسات والإجراءات التي من شأنها منع حدوثه في المستقبل وهناك العديد من الدراسات التي أكدت على أهمية الدور الذي تلعبه لجان التدقيق لمنع حدوث التلاعب، أمثلتها الدراسة التي قام بها "Abbott and Parker" حيث وجدت هذه الدراسة أن هناك علاقة مباشرة بين إنشاء لجان التدقيق ذات الأعضاء المستقلين وذوي الخبرة وبين درجة انخفاض التلاعب الذي يتم اكتشافه في الشركات، وفي هذا الصدد أوصت دراسات أخرى على أن أعضاء لجنة التدقيق يجب عليهم تدقيق عمليات الإدارة الخاصة بتقييم الأخطار المرتبطة بوجود تلاعب في إعداد القوائم المالية وأيضاً تدقيق البرامج التي أنشأتها الشركة بهدف التأكد من عدم حصول هذا التلاعب.

2 ـــ مسؤولية لجان التدقيق تجاه وظيفة التدقيق الخارجي:

ينبغي أن يكون هناك علاقة قوية بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وذلك بسبب الترابط بالأهداف وإن فاعلية أحدهما سوف تؤثر على فاعلية الطرف الآخر وسوف نستعرض فيما يلي مجموعة من المهام التي يجب على أعضاء اللجنة القيام بها تجاه التدقيق الخارجي:

أ ـــ إبداء التوصية في تعيين المدقق الخارجي: نظرياً فإن عملية اختيار وتعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه هي من مسؤولية المستثمرين أصحاب المصالح وذلك عند انعقاد الجمعية العمومية السنوية لهم، ولكن في الواقع العملي فإن إدارة الشركات هي التي تقوم بهذه المهام بالشكل الذي قد يثير جدلاً حول قدرة المدقق الخارجي على القيام بمهامه نظراً لأن إدارة الشركة لها الحق في عزله أو تجديد تعيينه في الفترة القادمة وما لا شك فيه أن إدارة الشركة في هذه الحالة تكون قادرة على فرض مجموعة من السياسات المحاسبية على المدقق الخارجي بالشكل الذي يحقق أهدافها، ويكون المدقق في هذه الحالة غير قادر على مناقشة الإدارة في مدى ملائمة هذه السياسات بالشكل الذي قد يؤثر على الأهداف المرجوة من التدقيق الخارجي، ولتجنب الوقوع في مثل هذا الوضع اقترحت العديد من الدراسات قيام لجنة التدقيق بهذا الدور وذلك بهدف حماية استقلالية المدقق الخارجي من تدخل الإدارة ومن أي إجراء تعسفي قد تقوم به.

ب ـــ تحديد أتعاب المدقق الخارجي: إن لجنة التدقيق يجب أن تضع تحت ملاحظتها جميع العمليات المالية التي تتم بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي بهدف التأكد من أن هناك توافق بين إجراءات وبرنامج التدقيق وبين الأتعاب التي سوف تقوم الشركة بدفعها للمدقق مقابل عملية التدقيق، بحيث يجب ألا تتنازل عن مستوى معين لجودة التدقيق، حيث أن جودة التدقيق تتأثر بما لا شك فيه بمقدار الأتعاب التي تقوم الشركة بدفعها للمدقق الخارجي.

وفي هذا الشأن أوصى "Smith Report" في انجلترا أعضاء لجنة التدقيق على قيامهم بأنفسهم بالتأكد من أن مقدار الأتعاب التي تقوم الشركة بدفعها للمدقق الخارجي تضمن مستوى مقبول من الجودة لعملية التدقيق بالشكل الذي يحقق حماية المستثمرين ويعطي للقوائم المالية صفة الاعتمادية في البيانات التي تتضمنها.

كما أكدت إحدى الدراسات على أن وجود أعضاء مستقلين وذوي خبرة في لجان التدقيق من شأنه أن يؤدي إلى تدعيم موقف المدقق الخارجي في عملية مناقشة الإدارة حول أتعاب عملية التدقيق.

ج ــ التأكد من استقلالية المدقق الخارجي: استقلالية المدقق الخارجي شيء أساسي في إعداد القوائم المالية، لأن المدقق إن لم يكن مستقلاً فسوف يكون التقرير الذي يعده في نهاية عملية التدقيق غير موضوعي وبالتالي قد يؤثر على ثقة متخذي القرارات وأصحاب المصالح وهنا تظهر أهمية الدور الذي تلعبه لجنة التدقيق في التأكيد على استقلالية المدقق الخارجي من أي ضغوط من قبل الإدارة أثناء قيامه بمهامه، ولقد أشار "Tready way commission" في الولايات المتحدة إلى ضرورة قيام لجنة التدقيق بمناقشة المدقق الخارجي عن طبيعة العلاقة التي تربطه بإدارة الشركة والتي يمكن أن تؤثر على استقلاليته في عملية التدقيق، ويجب أن يشتمل تقرير لجنة التدقيق في نهاية كل عام على توضيح يبين قيام اللجنة بذلك وعن رأيها في درجة استقلالية المدقق.

د ــ دور لجنة التدقيق في حل المنازعات بين الإدارة والمدقق الخارجي: إن المنازعات التي قد تنشأ بين الإدارة والمدقق الخارجي قد تؤثر على تدفق المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم إلى المستثمرين وباقي أصحاب المصالح، ومن خلال دور لجنة التدقيق الإشرافي على عملية إعداد القوائم المالية تكون اللجنة في وضع سلطة يسمح لها بإمكانية تدخلها لحل المنازعات والعمل على عدم تكرارها في المستقبل وذلك عن طريق اجتماع اللجنة بالمدقق الخارجي بعيداً عن سلطة الإدارة، وقد أكدت إحدى الدراسات على أن أعضاء لجنة التدقيق يميلون إلى دعم المدقق الخارجي على حساب إدارة الشركة وذلك بشأن الخلافات التي قد تنشأ بينهما بخصوص النواحي المحاسبية.

هـ ــ دور لجنة التدقيق في الإشراف على تقديم خدمات غير التدقيق: "خدمات غير التدقيق" وهي تشتمل الخدمات التي يقوم بها المدقق بالنيابة عن إدارة الشركة مثل قيامه باختيار وتعيين الموظفين الجدد، وتقديم برامج تدريبية للعاملين، وتشتمل عل قيامه بدور استشاري لإدارة الشركة، وما لا شك فيه أن قيام المدقق بتقديم هذا النوع من الخدمات سوف يؤثر بطريقة أو أخرى على درجة استقلاليته في عملية التدقيق بالشكل الذي يؤدي إلى تحيز المدقق تجاه إدارة الشركة على حساب المستثمرين وأصحاب

المصالح الأخرى، لأن المدقق في ظل ظروف المنافسة بينه وبين باقي المدققين القادرين على تقديم هـذا النوع من الخدمات يكون في وضع يسمح له بتقديم تنازلات إلى الإدارة، وقد أوصـى " Smith Report 2003" في انجلترا بضرورة قيام لجان التدقيق بالتأكد من أن تقديم هذا النوع مـن الخـدمات مـن قبـل المدقق الخارجي لا يؤثر على استقلاليته وموضوعيته في إجراءات التدقيق العادية، وفـي هـذا الإطـار يجب على لجنة التدقيق مراعاة الآتي:

1 ــ درجة الخبرات والمهارات المتوفرة في المدقق الخارجي والتي تجعله قادراً على توفير هذا النـوع من الخدمات للشركة.

2 ــ التأكد من عدم وجود تهديدات أو تدخلات من إدارة الشركة بخصوص عمل المدقق الخارجي فيمـا يخص عمليات التدقيق العادية.

3 ــ ملاءمة أتعاب خدمات غير التدقيق لطبيعتها وحجمها.

4 ــ تدقيق اللوائح الخاصة بتحديد أتعاب من يقوم بتقديم هذا النوع من الخدمات.

لقد توصل المحللون الذين قاموا بدراسة شركة Enron الأمريكية التي أحـدثت هـزة فـي الاقتصـاد الأمريكي عام 2002 عندما تم اكتشاف تلاعب مالي بها إلا أن الشركة قد قامت بدفع مبلـغ 25 مليـون دولار مقابل خدمات التدقيق العادية للمدقق ومبلغ 27 مليون دولار لنفس المدقق مقابـل خـدمات غيـر التدقيق، ومن هنا ثار الجدل والشكوك حول تأثير هذا النوع من الخدمات على استقلالية المدقق.

3 ــ **مسؤولية لجان التدقيق تجاه التدقيق الداخلي:** التدقيق الداخلي مـن أهـم أجـزاء نظـام الرقابـة الداخلية المطبق داخل الشركة لما لها من تأثير على جميع عمليات الشركة المالية وغيـر الماليـة، وقـد أوصت التقارير العلمية في جميع دول العالم على ضرورة الاهتمام بالدور الـذي يلعبـه قسـم التـدقيق الداخلي بالشركات، حيث يستخدم التدقيق الداخلي كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومـد الإدارة العليا بالمعلومات وبالتالي فهي أداة تبادل معلومات واتصال بين المسـتويات الإداريـة المختلفـة والإدارة العليا، وممن العوامل التي تساعد على تطور التدقيق الداخلي:

1 ــ الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش.

2 ــ ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً.

3 ــ الحاجة إلى كشوف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً.

4 ــ ظهور البنوك وشركات التأمين أدى إلى ظهور الحاجة للمدقق الداخلي لكي تقوم بتدقيق العمليات أولاً بأول.

ويجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال النسبي في مباشرة مهامه، ويلعب التدقيق الداخلي دوراً مهماً في منع التلاعب واكتشاف الأخطاء داخل الشركات نظراً لأن المدققين الداخليين يُعدون موظفين من داخل الشركة وبالتالي لهم دراية كاملة بجميع ظروف الشركة ومدى ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة، ولقد أوصت العديد من الهيئات على ضرورة قيام لجنة التدقيق بما لديها من استقلالية بتدقيق خطط التدقيق الداخلي والتأكد من استقلاليته عن إدارة الشركة، والاجتماع برئيس قسم التدقيق الداخلي لمناقشته بالأخطاء التي تم اكتشافها والأساليب السليمة لمعالجة هذه الأخطاء.

ولقد أوصى "Smith Report 1999" في انجلترا لجان التدقيق على أن تقوم بالآتي:

1 ــ تدقيق أنشطة التدقيق الداخلي.

2 ــ التأكيد على إن التدقيق الداخلي لديه الموارد الكافية لكي يباشر عملياته.

3 ــ تعيين رئيس قسم التدقيق الداخلي.

وأوصى "Blue Ribbon Committee 1999" في الولايات المتحدة الأمريكية بقيام لجنة التدقيق الداخلي بإنشاء قنوات اتصال بينها وبين قسم التدقيق الداخلي من أجل تدعيم كل منهما الآخر، حيث يُعد قسم التدقيق الداخلي مصدراً أساسياً تعتمد عليه لجنة التدقيق في الحصول على البيانات والمعلومات التي تساعدها في الوفاء بمسؤولياتها، ومن ناحية أخرى تعد لجنة التدقيق بالنسبة لقسم التدقيق الداخلي حارساً لها من تدخل الإدارة في شؤونها ما يؤدي إلى زيادة استقلاليتها عن طريق إمكانية التقرير المباشر لها عن الأخطاء التي تكتشفها أثناء عملية التدقيق.

ولقد ظهرت بعض الصعوبات عند تطبيق لجان التدقيق في بعض المنظمات كالآتي:

1 ـــ عدم وضوح مهام ونطاق عمل اللجنة واكتفاء بعضها على مهمة ترشيح المحاسب القانوني فقط ولم تولي موضوع الرقابة الداخلية أي اهتمام.

2 ـــ عدم إلمام إدارة الشركة وبعض أعضاء لجنة التدقيق بأهداف ومهام لجان التدقيق.

3 ـــ عدم وضوح مفهوم الاستقلال لدى إدارة الشركة وبعض أعضاء لجان التدقيق.

4 ـــ عدم توفر التأهيل العلمي والمهني الكافي لدى بعض أعضاء لجان التدقيق وعدم حصولهم على التأهيل المهني المستمر لمواكبة التطورات ذات العلاقة بأعمال الشركة.

5 ـــ إن بعض الشركات لم تضع قواعد تفصيلية لعمل لجان التدقيق.

6 ـــ عدم وجود ضوابط ملزمة تبين وجوب تخصيص موارد مالية كافية لقيام اللجنة بمهامها.

4 ـــ مسؤولية لجان التدقيق تجاه دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية:

أوضحنا في الفصول السابقة مفهوم وأهميتها الرقابة الداخلية في الشركات، ونظراً لأهمية الرقابة الداخلية في الشركات غالباً ما يقوم مجلس الإدارة بتفويض فحص الرقابة الداخلية وتقييمها إلى لجنة التدقيق، واستناداً إلى ذلك يعدُّ من مهام لجنة التدقيق التأكد من أن إدارة الشركة قد قامت بتصميم وتنفيذ نظام للرقابة الداخلية ذي كفاءة عالية، إذا يوجد اهتمام متزايد بضرورة قيام لجنة التدقيق بفحص الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات، ويعدُّ بعضهم أن ذلك من أهم مسؤوليات لجنة التدقيق، هذا وقد أصدرت لجنة رعاية المنظمات (coso) تقريراً في عام 1992 أكدت فيه أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق في الوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، إذ تعدُّ أحد العوامل المهمة في بيئة الرقابة، ووفقاً للمعيار الثاني الصادر في عام 2004 عن مجلس الإشراف على أعمال مدققي الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB) ينبغي موافقة لجنة التدقيق في الشركة محل التدقيق على أداء مدقق الحسابات لخدمة التصديق على تأكيدات الإدارة بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية وذلك حتى لا تتأثر استقلاليته، وأنه من الضروري أن تكون لجنة التدقيق على علم بسبعة عناصر رئيسة لنظام الرقابة الداخلية الفعال وهي:

الرقابة التنظيمية، خطط التطوير والتغير في نظم الرقابة الداخلية، الرقابة على التقرير وسلطات الاعتماد اللازمة للقيام بالعمليات المختلفة، نظم الرقابة المحاسبية، نظم حماية الأصول، الرقابة الإدارية، الرقابة على التوثيق، إذ أن تلك التطورات سوف تؤدي إلى زيادة أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجان التدقيق بخصوص فحص نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، ولكي تفي لجنة التدقيق بمسؤولياتها تجاه الرقابة الداخلية فإنه من الضروري أن تقوم بدراسة وتدقيق التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل، والنظم المحاسبية، والإجراءات المالية والإدارية، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها على هذه الجوانب، فضلاً عن ضرورة تلقي وفحص الرد على رسالة مدقق الحسابات بشأن أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية، ومناقشة خطط الإدارة وتقييمها للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وأن تتأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها في الشركة.

وفيما يتعلق بمهام لجان التدقيق في سورية فقد صدر القرار رقم (18) عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بشأن نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات، قواعد حوكمة الشركات المساهمة والذي ألزم كل شركة مساهمة ترغب بالقيد في السوق المالي بتشكيل لجنة تدقيق تتولى القيام بالمهام التالية:

ـ مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مفتش الحسابات والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية.

ـ بحث كل ما يتعلق بعمل مفتش الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.

ـ تدقيق مراسلات الشركة مع مفتشي الحسابات وتقييم ما يرد فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها.

ـ متابعة مدى تقيد الشركة بأنظمة وتعليمات الهيئة وبقانون سوق الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.

ـ دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على ما يلي:

أ ــ أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.

ب ــ أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مفتش الحسابات.

ــ دراسة خطة عمل مفتش الحسابات والتأكد من أن الشركة توفر له جميع التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.

ــ دراسة وتقييم إجراءات التدقيق الداخلي والاطلاع على تقييم مفتش الحسابات لهذه الإجراءات والاطلاع على تقارير المدقق الداخلي ولا سيما تلك المتعلقة بأي مخالفات نتيجة لعمل المدقق المذكور.

ــ التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.

ــ التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينتج عن قيام الشركة بعقد الصفقات أو إبرام العقود في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.

ــ أي أمور أخرى يقررها مجلس الإدارة.

أسئلة حول الفصل الحادي عشر

1 ــ ناقش مفهوم لجنة التدقيق.

2 ــ تكلم عن ضوابط تشكيل لجان التدقيق.

3 ــ ما مهام لجان التدقيق؟

4 ــ ما دور لجنة التدقيق في حوكمة الشركات؟

5 ــ تكلم عن مهام لجان التدقيق في التشريع السوري.

الفصل الثاني عشر: جودة التدقيق

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذا الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1 ـ مفهوم جودة التدقيق.

2 ـ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق.

3 ـ عناصر الرقابة على جودة التدقيق في المعايير المهنية.

الفصل الثاني عشر: جودة التدقيق

تمهيد:

تهدف معايير التدقيق إلى وضع مستويات للأداء المهني لمدقق الحسابات ويترتب علـى التـزام مـدقق الحسابات بها الارتقاء بجودة الأداء المهني من الناحية النظرية، إلا أنه يمكـن القـول أن وجـود تلـك المعايير لم يحقق التأثير الإيجابي المطلوب فيما يتعلق بجودة عملية التدقيق ويعود ذلك لعدة أسباب منهـا عدم وضوح وعدم تحديد بعض المعايير ما يصعب معه الحكم على مدى الالتزام بها، ومن ناحية أخـرى فإن عدم تحقيق المعايير لأهدافها يرجع إلى أن تلك المعايير لم تتضمن عقوبات يتحملها مدقق الحسـابات نتيجة مخالفتها أو وجود عقوبات رادعة في بعض الحالات، ويرجع عدم تحقيق المعايير لأهـدافها مـن جهة أخرى إلى عدم التطابق بين إدراك مدققي الحسابات والطرف الثالث بالنسبة لمستويات الأداء التـي حددتها المعايير ما يؤدي إلى حدوث فجوة توقعات بين المدققين والطرف الثالث، وقد ترتب علـى هـذا السبب اختلاف وجهات نظر أطراف بيئة التدقيق فيما يتعلق بجودتها، فالمدقق يهتم بإتمام عملية التـدقيق بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات القانونية، وهو يحاول بذلك القيام بعمليـة التدقيق بأعلى جودة ممكنة من وجهة نظره وذلك من خلال الاهتمام بإجراءات التدقيق أكثر من نتائجها.

ومن ناحية أخرى ترى إدارة الشركة محل التدقيق أن جودة التدقيق تكمن في إضفاء الثقة على التقـارير المالية وتأكيد وفاء الإدارة لمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية، كما أن الجودة مـن وجهـة نظـر الطرف الثالث هي تأكيد عدالة وصدق التقارير المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قـراراتهم، ويعكس اختلاف وجهة النظر فيما يتعلق بجودة التدقيق، أن مفهوم جودة التدقيق لم يتبلـور بعـد بشـكل نهائي كمفهوم مستقر، لذا ستعالج هذه الوحدة طبيعة جودة التدقيق والاعتبارات المحددة لجـودة التـدقيق، والعوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق والرقابة عليها.

أولاً ــ طبيعة جودة التدقيق:

لقد تباينت الدراسات التي حددت مفهوم جودة التدقيق، ويرجع ذلك إلى اختلاف وجهات نظر المشـاركين في بيئة عملية التدقيق، إلا أن هذا المفهوم يتميز بأنه اصطلاح جوهري ذو أوجه متعددة، أي أنـه محـل

اهتمام من مختلف المشاركين في بيئة عملية التدقيق والذين يمكن تصنيفهم إلى عدة مجموعات رئيسية وهي:

ـ مجموعة أعضاء مهنة التدقيق:

وتضم هذه المجموعة كافة الأعضاء بالجمعيات المهنية المرتبطة بالتدقيق وهم يُعدّون مسؤولين بشكل مباشر عن وظيفة إبداء الرأي بعدالة التقارير المالية للشركات محل التدقيق.

ـ مجموعة معدي التقارير المالية:

وتضم هذه المجموعة المدراء الماليين والمسؤولين عن إدارة الحسابات وأعضاء لجان التدقيق وقد تشتمل هذه المجموعة الإدارة العليا للشركات محل التدقيق.

ـ مجموعة المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية:

وتضم هذه المجموعة المستثمرين الحاليين والمرتقبين فضلاً عن الدائنين والمقترضين ومحللي الاستثمار وغيرهم.

ـ مجموعة الهيئات القانونية والرقابة:

وتضم هذه المجموعة المحاكم العليا والقضاء، والسلطات والهيئات الرقابية أو الجهات المرتبطة بأنشطة الشركات قانونياً وتنظيمياً.

ولا شك أنه توجد أطراف أخرى يمكن أن يؤثروا على الجوانب المختلفة لجودة عملية التدقيق، فعلى سبيل المثال فإن أعضاء فريق مكتب التدقيق لا ينظرون فقط إلى جودة عملية التدقيق بشكل يختلف عن الإدارة المسؤولة عن إعداد التقارير المالية، وإنما أيضاً فإن الشركاء داخل مكتب التدقيق ليس بالضرورة يقومون بالنظر إلى جودة عملية التدقيق بشكل مماثل لرؤية باقي أعضاء فريق التدقيق.

وبعبارة أخرى فإن المشاركين المختلفين في سوق التدقيق لديهم وجهات نظر ومدارك مختلفة ومتعارضة للعوامل والخواص التي تشكل الجودة المرتفعة لأداء عملية التدقيق.

فعلى سبيل المثال يقوم حملة الأسهم بتقويم جودة التدقيق بشكل يختلف عن تقويم الدائنين لها، وأيضاً فإن مستخدمي المعلومات المالية من الطرف الثالث عادة ما يدركون ويفهمون تلك الجودة بشكل يتباين

عن حقيقة ما تدركه وتعتقده إدارة المنشأة وهو الطرف المسؤول أساساً عن إعداد التقارير المالية، ولا شك أن كافة الفئات المشاركة في بيئة وسوق عملية التدقيق لديهم رغبة عامة في تحقيق أقصى جودة لأداء عملية التدقيق، وربما كان أبرز وأهم العوائق المرتبطة بتحقيق هذا الهدف العام في أن بعض الأطراف المشاركة لديهم حوافز متعارضة بالإضافة إلى وجود وجهات نظر مختلفة عند تقويم جودة أداء عملية التدقيق بين تلك الأطراف.

لهذه الأسباب لم يتفق الكتاب على مفهوم موحد لجودة التدقيق، فمن ناحية فنية تعرف الجودة على أنها:

الدرجة التي من خلالها تستوفي عملية التدقيق توقعات العميل تجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالشركة محل التدقيق وقوائمها والتقرير عنها، ومن ثم فإن جودة التدقيق الفنية تدرس جودة الناتج لعملية التدقيق وكيف يقوم المدقق بإيجاد الأخطاء في القوائم المالية أو باكتشاف الغش أو تحديد مشاكل الاستمرارية بشكل أفضل.

أما الجودة الوظيفية (المهنية) للمدقق فتعرف على أنها:

الدرجة التي يمكن معها الوفاء بتنفيذ عملية التدقيق وتوصيل نتائجها حسب توقعات المستهلك، أي أن هذا الجانب من جودة التدقيق لا يمثل النتيجة فقط بل طريقة الوصول إليها أيضاً.

وفي إحدى الدراسات في دراسته عن سوق التدقيق وجد أن العملاء لا يقومون فقط بتقييم قدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء أو الغش (الجودة الفنية)، وإنما أيضاً يقيمون قدرة المدققين على تحديد النقاط المتعلقة بالإدارة والمتعلقة بتمويل الشركة والرقابة الداخلية وإدارة الأعمال العامة وذلك بإبداء رأيهم حول دقة القوائم المالية.

علاوة على ذلك فهم يقومون بتقييم ما يدعى بالتعاطف والألفة بمعنى هل يفهم المدقق أنشطة العميل ولغته وهل يعرف متطلبات هذا العميل عدا عن تقييم مهارات الاتصال.

وأوضحت نشرة معايير التدقيق رقم 4 التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين عام 1974 أن: "جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشآت التدقيق".

ومن ناحية أخرى، أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة التدقيق في المعيار الدولي رقم 220 حيث نص المعيار على:

أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة التدقيق وذلك للتحقق من أن أعمال التدقيق المنفذة قد تم أداؤها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

معنى ذلك أن مفهوم الجودة من منظور المنظمات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق:

ـ المعايير العامة ومعايير التقرير: تعبر عن مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بتدقيق القوائم المالية.

ـ معايير الأداء بالنسبة للأفراد في منشأة التدقيق: تمثل مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بجودة سلوك مدقق الحسابات.

حيث تتعلق معايير الأداء في منشأة التدقيق بما يلي:

1 ـ مجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في منشأة التدقيق مثل: النزاهة والموضوعية والاستقلال.

2 ـ توافر المهارات والكفاءات في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بمسؤولياتهم.

3 ـ تخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق المواءمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة.

4 ـ توافر إرشاد وتوجيه كامل على أداء العاملين في منشأة التدقيق.

5 ـ ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في منشأة التدقيق.

وفي الدراسات الأكاديمية نجد تعاريف متعددة لجودة التدقيق، فمنهم من يعرفها على أنها تطبيق للمعايير المهنية وما تتضمنه من قواعد وآداب السلوك المهني المحددة بوساطة المنظمات المهنية، ودراسة أخرى أخذت بمفهوم جودة التدقيق على أنه يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية، أي أن جودة التدقيق تتمثل في زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي ترتكبها الإدارة لتعارض مصالحها مع مصالح الملاك، واستندت هذه الدراسة إلى الدعاوى القضائية التي يتعرض لها

مدقق نتيجة لفشله في عملية التدقيق ويعكس اختلاف وجهات النظر فيما يتعلق بجودة التدقيق، وهذا المفهوم لم يتبلور بعد بشكل نهائي كمفهوم مستقر، وما زال من الموضوعات التي تحظى باهتمام الكتابات المحاسبية، ونظراً لعدم اتفاق الكتاب على مفهوم واحد لجودة التدقيق فقد ركزوا على تحديد مجموعة من المقومات والتي يمكن الاستدلال من توافرها على تحقيق جودة التدقيق، وأهم هذه الاعتبارات والمقومات:

1 ــ حجم منشأة التدقيق.

2 ــ عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة التدقيق.

3 ــ مدى استمرار منشأة التدقيق في تدقيق المنشأة محل التدقيق.

4 ــ المنافسة بين منشآت التدقيق.

5 ــ عدد الساعات التي تم إنجاز التدقيق خلالها.

6 ــ التقدم التقني في أداء المهنة.

7 ــ خبرة منشأة التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل التدقيق.

8 ــ هيكلة عملية التدقيق.

9 ــ نسبة الأتعاب من المنشأة محل التدقيق إلى إجمالي أتعاب منشأة التدقيق.

ــ حجم منشأة التدقيق:

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم منشأة التدقيق وجودة أعمال التدقيق.

وقد بررت الدراسة تلك النتيجة بأن:

ــ منشآت التدقيق الكبرى تمتلك إمكانيات تقنية كبيرة.

ــ لها القدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من منشآت التدقيق الأقل حجماً.

ــ وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المنشآت ما يجعل العاملين بها على درجة عالية من الكفاءة.

ــ إن منشآت التدقيق الكبيرة تقوم بتطبيق برامج تدقيق الزملاء.

كما يعزو بعض الباحثين ارتفاع جودة التدقيق في هذه المكاتب إلى عدم انفراد مدقق الحسابات برأيه حيث يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها.

تأخذ هذه المكاتب في كثير من الدول شكل شركات مساهمة أو متعددة الجنسيات كشركة وايتر هاوس "Water house" وكي بي إم جي "KBMG"

ويترتب نتيجة لهذه الأسباب ثقة العديد من الجهات في عمليات التدقيق المنجزة بوساطة تلك المنشآت مقارنة بالمنشآت الأقل حجماً.

تشير الدراسات إلى اعتماد المستثمرين والدائنين على هذا المقياس لتقييم جودة عملية التدقيق.

عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة التدقيق:

من المتفق عليه أن فشل مدقق الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعملية التدقيق قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله بعمله (القيمة المضافة لعملية التدقيق، وتتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية، وأن هذه القوائم خالية من الأخطاء الجوهرية).

وهذه الدعاوى القضائية لها تأثير سلبي على سمعة منشأة التدقيق وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي يقدمها، ونتيجة لذلك يمكن القول بأن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد منشأة التدقيق يُعد مقياساً على جودة عمليات التدقيق المنجزة.

طول فترة تعاقد المدقق مع منشأة محل التدقيق:

هناك وجهتي نظر لهذه الحالة:

فمن ناحية أكدت بعض الدراسات وجود علاقة طردية بين طول فترة تعاقد مدقق الحسابات مع المنشأة محل التدقيق وجودة عملية التدقيق، ويرجع هذا الاعتقاد بوجود ظاهرة التعلم التي تؤدي إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بالنسبة لمدقق الحسابات لأنه يقضي فترة طويلة في تدقيق المنشأة محل التدقيق.

ومن ناحية أخرى أكدت بعض الدراسات وجود علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد مدقق الحسابات مع المنشأة محل التدقيق وجودة عملية التدقيق وذلك للسببين التاليين:

1 ـــ إن طول فترة تعاقد المدقق يؤثر على استقلال المدقق وقدرته على اكتشاف الأخطـــاء الجوهريـــة والإفصاح عنها.

2 ــ إن طول فترة التعاقد قد تجعل من عملية التدقيق وإجراءاتها نمطاً روتينياً لمدقق الحســـابات، لكـــن أغلب الدراسات تبنت وجهة النظر الثانية.

ـــ المنافسة بين منشآت التدقيق:

إنّ الحصول على عملاء جدد في ظل الظروف التنافسية أمر صعب، ولا ســيما أن العمـــلاء يتوجهـــون نحو مكاتب التدقيق ذات السمعة الأفضل وبالتالي ذي الجودة العالية، وبذلك يمكن القول بأن جودة عمليـــة التدقيق تُعد نتيجة منطقية للمنافسة حيث أن منشآت التدقيق ستسعى إلى تحسين جودتها من أجـــل جـــذب أكبر عدد من العملاء في ظل الظروف التنافسية.

عدد الساعات التي تم إنجاز التدقيق خلالها:

أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفذ في عملية التدقيق وجودتهـــا، إلا أن هذا العامل قد لا يرتبط في كثير من الحالات بالجودة، فمثلاً زيادة عدد ساعات عملية التدقيق قـــد يكون نتيجة لتعقيد عمليات المنشأة محل التدقيق أو نتيجة لحجمها الكبير وهيكلها التنظيمي المعقد.

ـــ التقدم التقني في أداء المهنة:

يعدّ إتباع الوسائل التكنولوجية الحديثة من أهم مظاهر الجودة، حيث يترتب على استخدام هـــذه الوســـائل الحديثة جعل فريق العمل على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في تنفيذ عملية التدقيق.

ومن أهم الأمثلة عن التقدم التقني في مجال التدقيق استخدام الحاسوب والأساليب الإحصائية فـــي عمليـــة التدقيق.

ـــ خبرة منشأة التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل التدقيق:

إن خبرة منشأة التدقيق بعمليات المنشأة محل التدقيق يـــؤدي إلـــى زيـــادة جـــودة التـــدقيق، وذلـــك لأن تخصيص منشأة التدقيق في صناعة ما يؤدي إلى معرفة تامة بإجراءات عملية التدقيق الواجـــب تطبيقهـــا وبالتالي تخفيض تكاليف التدقيق والرفع من كفاءتها.

ـ نسبة الأتعاب من المنشاة محل التدقيق إلى إجمالي أتعاب منشأة التدقيق:

أوضحت إحدى الدراسات أن زيادة نسبة مساهمة المنشأة محل التدقيق في الإيراد الكلي لمنشـأة التـدقيق غالباً ما ينقص من جودة التدقيق، وذلك بسبب التأثير السلبي على استقلالية مدقق الحسابات.

ـ هيكلة عملية التدقيق:

سيتم شرحها بالتفصيل ضمن العوامل المؤثرة على جودة التدقيق.

ثانياً ـ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق:

أوضحنا في الفقرة السابقة مفهوم جودة التدقيق والمقومات المحددة لجودة أعمال التـدقيق، وفـي حقيقـة الأمر تتعرض تلك المقومات لمجموعة من العوامل المؤثرة فيها، وقد ترجع تلك العوامـل إلـى منشـأة التدقيق وتنظيمها أو إلى فريق التدقيق الذي يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق أو عوامل تتعلق بالبنية الاقتصـادية والسياسية والتشريعية والثقافية، وسنعرض لتلك العوامل المؤثرة في جودة التدقيق في هذه الفقرة.

آ ـ عوامل تنظيمية خاصة بمنشأة التدقيق:

تتعلق هذه العوامل بالجوانب التنظيمية داخل منشأة التدقيق ويندرج تحتها العوامل التالية:

ـ مدى التزام منشأة التدقيق بالمعايير المهنية:

إن التزام منشأة التدقيق بالمعايير المهنية يُعد عاملاً ذا تأثير إيجابي على جودة التدقيق حيث يؤدي ذلـك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بوسـاطة أشـخاص مـؤهلين علميـاً وعمليـاً، يتمتعـون بالاسـتقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببـذل العنايـة المهنيـة الكافيـة والملائمـة للوفـاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية.

ووجود معايير التدقيق في أي مجتمع يعني القيام بأعمال التدقيق في شكل منظم يضـمن حسـن توزيـع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية مع تجميع الأدلة الكافية والملائمـة لتأييـد الـرأي المهني وأخيراً إعداد تقرير التدقيق بحيث يفي بمتطلبات الطرف الثالث.

ـ كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم:

إن عملية انتقاء عملاء جدد أو استمرار التعامل مع عملاء قدامى قد يؤثر سلباً على جودة التدقيق إذا لم يتم انتقاء هؤلاء العملاء وتقييم سلوكهم بصورة جيدة، فقد تتورط منشاة التدقيق في دعاوى قضائية قد تؤثر على سمعتها المهنية بل وعلى وجودها في سوق التدقيق إذا كان العميل متورطاً بتصرفات غير قانونية" غسيل أموال مثلاً.

ونتيجة لذلك، ركزت الإصدارات المهنية الأميركية والدولية على ضرورة قيام منشأة التدقيق بوضع الإجراءات اللازمة لتقييم العملاء المحتلمين بغرض اتخاذ قرار قبولهم من عدمه وتقييم العملاء الحاليين لاتخاذ قرار استمرار العلاقة التعاقدية معهم أو إلغائها.

وترتبط هذه الإجراءات بدراسة وتقييم مايلي:

1 ـ خطر أعمال المنشأة (المتعلق بإمكانية استمرار المنشأة محل التدقيق في نشاطها بصورة مربحة).

2 ـ خطر التدقيق (احتواء القوائم المالية على أخطاء متعمدة وغير متعمدة).

3 ـ خطر أعمال مدقق الحسابات (تكاليف الدعاوى القضائية المحتملة وتكاليف سوء السمعة).

ـ كفاءة إجراءات انتقاء المدققين بمنشأة التدقيق:

نظراً لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق عمل ونتيجة لأن المسؤولية الناتجة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشاة التدقيق، فإن انتقاء المدققين للعمل بمنشأة التدقيق يُعد مطلباً حيوياً لضمان جودة أداء عملية التدقيق.

وقد اهتمت المنظمات المهنية بعملية تعيين المدققين، فمثلاً تضمنت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة وضع سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء بمنشأة التدقيق.

ـ كفاءة تخصيص الأفراد على المهام:

تخصيص الأفراد يعني: تخصيص التدقيق على مجموعات الأفراد العاملين بالمنشأة التدقيق بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي والعملي المطلوب للمهمة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها.

وقد أوضحت إحدى الدراسات بأن عملية التخصيص تتم من خلال تحديد الطاقات العاطلة بمنشأة التدقيق واحتياجات العملاء من الخدمات والتي لم يتم تلبيتها مع حفز الأفراد مادياً ومعنوياً على قبول خطة التخصيص الموضوعة من قبل منشأة التدقيق.

ولا شك أن اهتمام منشأة التدقيق بعملية تخصيص الأفراد على المهام سيؤدي إلى تحسين جودة أداء خدمات التدقيق نظراً لأدائها بوساطة أشخاص مؤهلين، كما سيؤدي إلى توفير التدريب للأفراد واكتسابهم للمهارات بصورة أفضل ما يساهم في الارتقاء بالأداء الكلي المستقبلي لمنشأة التدقيق.

ومن ناحية أخرى اهتمت المنظمات المهنية بكفاءة عملية التخصيص وأكدت على ضرورة تعرف منشأة التدقيق في الوقت المناسب على احتياجاتها من الأفراد من خلال أسلوب الموازنات التقديرية بحيث يكفل ذلك لمنشأة التدقيق تلاؤم كفاءات الأفراد للمهام المخصصة عليهم.

ـ هيكلة عملية التدقيق:

يستند هذا المفهوم إلى أنه يمكن تخطيط عملية التدقيق بشكل برامج بدلاً من الاعتماد الكامل على الأحكام الشخصية.

يوضح التطبيق العملي في مجال التدقيق وجود تشابه في خطوات عملية التدقيق إلا أن هناك اختلافاً في كيفية تنفيذ خطواتها ومن هنا ظهر مفهوم هيكلة التدقيق.

وبحسب هذا المفهوم تقوم منشآت التدقيق بما يلي:

1 ـ تنميط الممارسة العملية من خلال وضع برامج لما يجب أن تكون عليه (تنميط عدد من الخطوات الروتينية المتكررة واستبعاد الخطوات غير الضرورية).

2 ـ التخطيط قبل التنفيذ.

3 ـ التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات أفراد فريق التدقيق مسبقاً.

4 ـ تحديد خطر التدقيق مسبقاً.

لا شك أن هيكلة عملية التدقيق يترتب عليها زيادة كفاءة التدقيق وبالتالي زيادة الجودة، حيث أنها تسمح لمدقق الحسابات بتخصيص وقت أكبر للمشكلات التي تتطلب تقديراً وحكماً شخصياً وذلك بسبب عملية التنميط.

إلا أن بعض الدراسات رأت أن هيكلة عملية التدقيق لها تأثير سلبي على الجودة وذلك في حالتين:

الحالة الأولى: حالة عدم نمطية بيئة التدقيق في المنشآت محل التدقيق.

فإذا كانت بيئة التدقيق معقدة فإن الإجراءات النمطية لأعمال التدقيق قد لا تـؤدي إلـى إنجـاز عمليـة التدقيق بفعالية.

الحالة الثانية: حالة بساطة عملية التدقيق الشديدة.

في ظل بيئة تدقيق بسيطة وغير معقدة، يترتب على هيكلة عملية التدقيق خطوات أكثر من المطلوب مـا يؤدي إلى زيادة الوقت والجهد والتكلفة لعملية التدقيق والتقليل من كفاءتها وبالتـالي انخفاضـاً لجودتهـا، ونتيجة لذلك يمكن القول بأن هيكلة عملية التدقيق تفترض نمطاً معيناً لبيئة التدقيق وفي ظل هـذا الـنمط تعد الهيكلة عاملاً إيجابياً لجودة التدقيق.

ـ قيود الوقت:

وهي القيود المتعلقة بضرورة الانتهاء من أعمال التدقيق في وقت محدد، وهذه القيود تـؤثر علـى أداء عمل مدقق الحسابات والذي هو الأساس في تحقيق جودة التدقيق.

تعد هذه القيود أمراً طبيعياً في منشآت التدقيق الكبرى نظراً لطبيعة ظروف المنافسة، ونتيجة لذلك فإنهـا تلجأ لوضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفاعلية الأداء وتسهم في تخفيض تكلفة عمليات التدقيق.

وقد يكون لقيود الوقت تأثير سلبي على جودة التدقيق، ففي كثير من الأحيان قد تؤدي هذه القيـود إلـى الحد من وقت عملية التدقيق وإنهائها قبل استيفاء كل متطلبات وإجراءات التدقيق.

ومن أجل تلافي هذه النتيجة فإنه ينبغي إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية والتركيز على الجـودة كمعيار له الأولوية عن معيار عدم تجاوز الوقت المحدد للانتهاء من عملية التدقيق.

ـ التطوير والتعليم المهني المستمر:

تبرز أهمية التعليم المهني المستمر بسبب:

1 ـ التطور المستمر في مهنة التدقيق.

2 ـ زيادة تعقد التنظيمات.

3 ــ ازدياد توقعات الطرف الثالث من مدقق الحسابات.

ومن الضروري أن يقوم مدقق الحسابات بتطوير أسلوب أدائه لعمله ذاتياً حتى يتمتع بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية التدقيق بصورة تحقق جودتها.

ب ــ عوامل الجودة التي تعود إلى فريق التدقيق:

ترجع هذه العوامل إلى خصائص العنصر البشري المشارك في عمليات التدقيق ويندرج تحتها العوامل الآتية:

ــ استقلال مدقق الحسابات:

يعرف الاستقلال بأنه حالة ذهنية تجعل مدقق الحسابات مجرداً من أية مصالح عند إبداء رأيه.

ويوجد بعدين للاستقلال في مجال التدقيق:

أولهما: الشق الظاهري، والذي يتعلق بعدم وجود مصالح لمدقق الحسابات بخلاف أتعابه في المنشأة محل التدقيق.

ثانيهما: الشق الحقيقي، والذي يتعلق بعدم استجابة مدقق الحسابات لأي ضغوط قد تفقده استقلاليته.

ولا شك أن استقلال مدقق الحسابات الذهني والظاهري يعني قيام مدقق الحسابات بالنظر إلى الحقائق بموضوعية وهو ما يؤدي إلى زيادة درجة الثقة بالقوائم المالية من قبل الطرف الثالث وبالتالي زيادة جودة عملية التدقيق.

ــ خبرة مدقق الحسابات:

تعدّ خبرة مدقق الحسابات من الأمور التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة نظراً لزيادة عدد حالات فشل التدقيق وعدم اكتشاف الغش في القوائم المالية في الولايات المتحدة الأميركية وذلك بسبب قيام مدققين حديثي الخبرة بأعمال التدقيق.

وفي مجال تحديد مفهوم الخبرة فقد أوضحت إحدى الدراسات عدم وجود تعريف محدد يحظى بالقبول العام وذلك لعدم إمكانية ملاحظة الخبرة بصورة مباشرة، إلا أنه من المتعارف عليه تعريف الخبرة بالنسبة لعملية التدقيق بأنها "تمثل تراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة من كافة المصادر قبل أداء عملية التدقيق"، ولتوضيح أثر الخبرة على جودة أعمال التدقيق تمت المقارنة بين مدقق الحسابات الخبير ومدقق الحسابات المبتدئ من حيث:

ـ رشد قرارات مدقق الحسابات:

اقترحت إحدى الدراسات بأن يتم قياس الرشد في القرارات بالالتزام بالمعايير المهنية، ويقصد بالمعايير المهنية تلك المعايير الموضوعة بوساطة المنظمات المهنية وتلك التي تضعها منشآت التدقيق الكبرى كمعايير إضافية لحسن الأداء، فوجد أن مدقق الحسابات الخبير يلتزم بكلا النوعين من المعايير بينما يتمسك مدقق الحسابات المبتدئ بالمعايير الأساسية فقط.

ـ القدرة على حل المشاكل:

وُجِدَ أن مدقق الحسابات الخبير يركز اهتمامه على فهم طبيعة نشاط ومخاطر ومشاكل المنشأة محل التدقيق، بينما يركز مدقق الحسابات المبتدئ اهتمامه على المهام الواجب عليه أداؤها وبذلك فهو أقل قدرة على تعريف المشكلة وتفهمها.

كما وجد أن لدى مدقق الحسابات الخبير قدرة أكبر على التفرقة بين المعلومات الملائمة وغير الملائمة مقارنة بقدرة المدقق المبتدئ، ما يجعل مدقق الحسابات الخبير أكثر قدرة على تحديد استراتيجيات حل المشاكل بصورة أفضل.

ـ القدرة على تحديد مؤشرات التحريف في القوائم المالية:

بينت الدراسات قدرة المدققين الذين يتعاملون مع عدد كبير ومتنوع من العملاء على اكتشاف مناطق حدوث الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية بصورة أفضل من أولئك المدققين الذين ليس لديهم خبرة في التعامل مع فئات متنوعة من العملاء.

ـ متابعة أعمال المرجعين بمنشأة التدقيق:

يجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين في الوقت الملائم، حيث يجب عدم الانتقال من خطوة إلى أخرى دون تدقيق الخطوة الأولى ما يترتب عليه احتمال إعادة عملية التدقيق أو بعضاً من خطواتها.

ويرى بعض الكتاب أن مكونات وظيفة المتابعة تنطوي على مجموعة من الإجراءات:

1 ـ قراءة برنامج التدقيق.

2 ـ قراءة ملاحظات المساعدين.

3 ــ تقييم الحلول البديلة لأي مشكلة.

4 ــ تدقيق أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة.

ــ كفاءة أداء العمل الميداني:

أجمعت العديد من الدراسات على أن كفاءة أداء العمل الميداني تــرتبط ارتباطــاً وثيقــاً ببــذل مــدقق الحسابات العناية المهنية الكافية والملائمة والتزامه بمعايير العمل الميداني.

وأوضحت كل من إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين وإصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تــأثير الالتزام بمعايير العمل الميداني على جودة التدقيق يتمثل بمايلي:

1 ــ يساعد التخطيط السليم لعملية التدقيق على تحديد طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق المطلوبة.

2 ــ يساعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على تحديد مدى فاعلية النظام فــي اكتشــاف الأخطــاء الجوهرية، ما يساعد في تحديد مدى وحجم اختبارات التدقيق ما ينعكس إيجابياً على جودتها.

3 ــ يؤثر سلوك مدقق الحسابات في الحصول على الأدلة والتحقق من كفايتها وملاءمتها وبالتالي علــى جودة التدقيق.

ج ــ عوامل أخرى تؤثر في جودة التدقيق:

أولاً ــ عوامل تتعلق بالبيئة الثقافية:

يؤثر للمناخ الثقافي في جودة عمليات التدقيق، فثقافة المدقق تنعكس على أسلوبه فــي التفكيــر وطــرق جمع أدلة الإثبات، وكذلك فإن ثقافة الأفراد ومعرفتهم بأهمية عملية التدقيق ستدفعهم إلى الاعتمــاد علــى تقرير المدقق لاتخاذ قراراتهم "سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عميلاً".

ثانياً ــ عوامل تتعلق بالبيئة التشريعية:

ــ قانون الضرائب:

يؤثر قانون الضرائب على جودة التدقيق، حيث أنه من الغالب ما يرغب أصــحاب الأعمــال والمــلاك بتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم، ما يشجعهم على التهرب من الضريبة والقيام بتقــديم قــوائم ماليــة مضللة ما يؤثر سلباً على جودة التدقيق.

ـ قانون الاستثمار:

يلعب قانون الاستثمار دوراً مهماً في زيادة جودة التدقيق، من حيث تنظيم العلاقة بين المستثمر والمدقق حيث أنه أوضح حق المستثمر في الحصول على تقرير يفيد باستمرار المنشأة محل الفحص ويبين عدالة وصدق القوائم المالية.

ثالثاً ـ عوامل تتعلق بالبيئة الاقتصادية:

للتضخم أثر كبير على جودة التدقيق، إذ إن الدول التي لا تتصف بمعدلات تضخم مرتفعة يركن أصحاب المنشآت بها إلى تحقيق أرباح عالية وفي سبيل الوصول لذلك يرتكبون مخالفات مالية ويقومون بتقديم قوائم مالية خاطئة لجذب أكبر عدد من المستثمرين ما ينعكس سلباً على جودة التدقيق.

ثالثاً ـ الرقابة على جودة التدقيق:

يقصد برقابة الجودة كافة الوسائل والأساليب والطرق التي تم استخدامها للتأكد من قيام منشأة التدقيق بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء، وتتضمن هذه الوسائل والأساليب الهيكل التنظيمي لمنشأة التدقيق والإجراءات التي تقوم بها.

وترتبط رقابة الجودة بشكل قوي بمعايير التدقيق المتعارف عليها، ولكنها تمثل كياناً مختلفاً عنها، حيث ينبغي أن تتأكد منشأة التدقيق من أنه يتم إتباع معايير التدقيق لمساعدتها على تنفيذ معايير التدقيق على نحو ثابت في كل عملية تدقيق، وبالتالي تعميم أساليب رقابة الجودة لمنشأة التدقيق ككل، بينما تطبق معايير التدقيق المتعارف عليها على عمليات التدقيق كلاً على حدة، وتتطلب المعايير المهنية من منشأة التدقيق أن تضع وتنفذ سياسات وإجراءات كافية لرقابة الجودة، إلا أن هذه المعايير تدرك أن نظام رقابة الجودة لا يقدم ضماناً باتباع معايير التدقيق المتعارف عليها في كل مراحل التدقيق.

ولم تعمل المنظمات المهنية وعلى رأسها المجمع الأمريكي للمحاسبين على تحديد إجراءات مهنية لرقابة الجودة في منشآت التدقيق، لأن ذلك مرتبط بمجموعة من العوامل كحجم وطبيعة منشأة التدقيق، واتساع نشاطها الجغرافي، وهيكلها التنظيمي والاعتبارات الملائمة المتعلقة بالتكلفة والمنفعة، هذا وحدد المعيار الدولي لضبط الجودة رقم (1) عناصر نظام ضبط الجودة على النحو الآتي:

1 ـ مسؤوليات القيادة عن الشركة تجاه الجودة.

2 ـ المتطلبات الأخلاقية.

3 ـ قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة.

4 ـ الموارد البشرية.

5 ـ أداء العمليات.

6 ـ المتابعة.

7 ـ التوثيق.

1 ـ مسؤولية قادة مكتب التدقيق تجاه العاملين داخل المكتب:

ـ يجب توثيق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة وإبلاغها لكل العاملين بمكتب التدقيق وتصف هذه المعلومات: سياسات مراقبة الجودة وإجراءاتها وأهدافها ومسؤولية كل شخص يعمل بمكتب التدقيق فيما يتعلق بالجودة.

ـ يجب الحصول على آراء العاملين بمكتب التدقيق فيما يتعلق بإجراءات مراقبة الجودة وتشجيعهم على إبداء الرأي في تلك السياسات.

ـ يجب على الشركة وضع سياسات لتحقيق ثقافة داخلية بأن الجودة ضرورية في أداء العمليات وهذه السياسات تتطلب بأن يكون المسؤول التنفيذي الرئيسي هو الذي يتحمل المسؤولية النهائية لنظام ضبط الجودة.

ـ أن تدرك الشركة أن المتطلب الأول هو أن تحقق الشركة الجودة في كل العمليات المؤداة وتبعاً لذلك:

1 ـ توكل الشركة مسؤولياتها الإدارية بحيث لا تطغى الاعتبارات التجارية على جودة العمل المؤدى.

2 ـ يجب أن تكون سياسات الشركة التي تتناول الترقية والأداء تظهر التزام الشركة بالجودة.

3 ـ يجب على الشركة تكريس موارد كافية لتوثيق ودعم سياسات الجودة.

ـ يجب على الشخص الذي أوكلت إليه مسؤولية تشغيلية لنظام ضبط الجودة أن يكون لديه الخبرة في المقدرة الكافية والصلاحية لتحمل هذه المسؤولية.

2 ـ المتطلبات الأخلاقية:

يجب على الشركة أن تضع سياسات أو إجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن الشركة وموظفيهـا يمتثلون للمتطلبات الأخلاقية المناسبة.

وتشمل المتطلبات الأخلاقية مايلي:

النزاهة ـ الموضوعية ـ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة ـ السرية ـ السلوك المهني.

ـ الاستقلالية:

ـ يجب أن تعمل السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة على التأكد بصورة مستمرة من محافظـة كافة العاملين (بما في ذلك الخبراء) بمكتب التدقيق على استقلالهم بمكتب التدقيق طبقاً لقواعـد السـلوك المهني.

ـ يجب تحديد الظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً للاستقلال واتخاذ الإجـراءات الملائمـة للقضـاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لدرجة مقبولة وإذا كان مـن الصـعب القضـاء علـى مثـل هـذه التهديدات فإنه من الملائم الإنسحاب من مهمة التدقيق.

ـ يجب على المسؤولون بمكتب التدقيق تقييم تأثير العملاء على استقلال العاملين مع دراسة تلـك التـي تشكل تهديداً للاستقلال.

ـ يجب أن يحصل المسؤولين بمكتب التدقيق على مصادقة كتابية مكتوبة من العاملين بالمكتب بـالالتزام بالسياسات الخاصة بتحقيق الاستقلال وهذه المصادقة يمكن أن تكون ورقية أو على شكل الكتروني.

ـ يجب على الشركة وضع سياسات مصممة لتزويدها بتأكيـد معقـول بأنـه يـتم إبلاغهـا بـالإخلال بمتطلبات الاستقلالية وتمكينها من اتخاذ الإجراءات المناسبة لحل مثل هذه الحالات.

ـ إن استخدام الموظفين الرئيسيين نفسهم في عمليات التأكيد على مدى فترة طويلـة قـد يخلـق تهديـد التعود وبالتالي يجب على المنشأة وضع وسائل حماية لهذا التهديد، مثلاً تبديل الموظفين الرئيسـيين بعـد فترة محددة مسبقاً لا تزيد عن 7 سنوات وقد تحدد المتطلبات الوطنية فترات تبديل أقصر.

3 ـ قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة:

ـ يجب على مكتب التدقيق أن يضع سياسات لقبول أو استمرار العلاقات مع العملاء مع الأخذ بعين الاعتبار: نزاهة العملاء ـ مدى توافر الكفاءات في مكتب التدقيق لأداء المهمات المكلف بها.

ـ فيما يتعلق بنزاهة العميل فإنه يجب على مكتب التدقيق التأكد مايلي:

أ ـ هوية وسمعة الملاك والإدارة العليا والمسؤولين عن حوكمتها.

ب ـ طبيعة عمليات المنشأة: ما إذا كانت المنشأة محل التدقيق تعمل على إبقاء أتعاب التدقيق إلى أقل حد ممكن

ج ـ مدى وجود دلائل تشير إلى وجود قيود على نطاق عملية التدقيق.

د ـ مدى وجود دلائل تشير إلى تورط العميل محل التدقيق في غسيل الأموال أو غير ذلك من الأنشطة الإجرامية.

يتم الحصول على معلومات عن نزاهة العميل إما عن طريق الاتصال بمقدمي الخدمات المهنية للمحاسبين الحاليين والسابقين للعميل أو عن طريق الاستفسار عن رجال البنوك والمستشارين القانونيين والصناعيين.

ـ فيما يتعلق بتوافر الكفاءات في مكتب التدقيق لأداء المهمات المكلف بها فإنه يجب الأخذ في الحسبان مايلي:

مدى معرفة العاملين بمكتب التدقيق بنشاط العميل.

خبرة العاملين بالمتطلبات التنظيمية والقدرة على اكتساب المهارات والمعرفة اللازمة بفعالية.

التأكد من قدرة مكتب التدقيق على إكمال مهمة التدقيق المكلف بها في الوقت المحدد.

ـ يتضمن قرار الاستمرار مع العميل العديد من الأمور الجوهرية التي حدثت فعلاً فمثلاً يمكن أن يكون العميل قد بدأ في توسيع نشاطه التجاري في منطقة ليس لمكتب التدقيق دراية بها.

ـ إذا حصل مكتب التدقيق على معلومات كان من الممكن أن تجعله يرفض المهمة عندئذ يجب تبليغ السلطات الرقابية أو الانسحاب من المهمة وإذا ما قرر الانسحاب فيجب إجراء مناقشة مع المستوى الملائم في إدارة العميل ومع المسؤولين عن حوكمتها عن الانسحاب وأسبابه.

4 ـ الموارد البشرية:

ـ يجب على مكاتب التدقيق وضع سياسات تهدف إلى التأكد من أن لديها ما يكفي من العاملين ذوي القدرات ولديهم الالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء المهام بما يتماشى مع المعايير المهنية.

ـ تشمل هذه السياسات المتعلقة بشؤون الأفراد: التعيين ـ تقييم الأداء ـ القدرات ـ الترقي ـ التعويض ـ الكفاءة ـ التطوير الوظيفي ـ تقدير احتياجات الموظفين.

ـ يمكن تنمية المهارات والقدرات بعدة طرق مثل: التطوير المهني المستمر بما في ذلك التدريب ـ التعليم المهني ـ التدريب من فريق أكثر خبرة (مثلاً أعضاء من فريق العمل ويجوز لمكاتب التدقيق استخدام شخص خارجي مؤهل في ظل عدم توافر المصادر التدريبية الداخلية).

ـ إن إجراءات تقييم الأداء تساعد العاملين على فهم أن الترقي إلى مواقع مسؤولية أكبر يعتمد على جودة الأداء والتمسك بالمبادئ الأخلاقية والسلوكية وأن عدم الامتثال لسياسات مكتب التدقيق قد يؤدي إلى اتخاذ إجراء تدريبي.

ـ يؤثر حجم وظروف الشركة على هيكل عملية تقييم الأداء للموظفين ويمكن للشركات الصغيرة بشكل خاص استخدام طرق أقل رسمية لتقييم أداء موظفيها.

تعيين فريق التدقيق:

ـ يجب على الشركة تعيين موظفين مناسبين لديهم القدرات والكفاءة والوقت اللازم لأداء العمليات حسب المعايير المهنية، لتمكين الشركة من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف.

ـ يجب على الشركة وضع إجراءات لتقييم كفاءة موظفيها وتشمل هذه الكفاءة:

1 ـ فهم للعمليات ذات الطبيعة المشابهة وخبرة عملية فيها.

2 ـ فهم المعايير المهنية.

3 ـ فهم إجراءات ضبط الجودة.

4 ـ القدرة على تطبيق الحكم المهني.

5 ـ معرفة بالقطاعات التي يعمل بها العملاء.

5 ـ أداء العمليات:

ـ يجب على مكتب التدقيق وضع سياسات تهدف إلى التأكد من أن المهام تتم طبقاً للمعايير المهنية ومن أن مكتب التدقيق يصدر تقارير ملائمة للظروف.

ـ تسعى مكاتب التدقيق إلى خلق اتساق في جودة أداء المهام وذلك من خلال كتيبات يدوية أو الكترونية وتتمثل الأمور التي تطرح في هذا السياق بمايلي:

1 ـ عمليات الامتثال لمعايير العمل المطبقة.

2 ـ عمليات الإشراف على العمل وتدريب الموظفين.

3 ـ إجراءات تحديث السياسات والإجراءات.

4 ـ التوثيق الملائم للعمل الذي تم أداؤه.

6 ـ كيفية شرح المهام لفرق العمل للحصول على فهم لأهداف عملهم.

ـ يشمل الإشراف مايلي:

1 ـ متابعة تقدم عملية التدقيق.

2 ـ مراعاة قدرات كفاءات أعضاء فريق العمل وما إذا لديهم الوقت الكافي للقيام بعملهم وما إذا كان العمل يسير نحو الاتجاه المخطط له.

3 ـ مناقشة المسائل الجوهرية التي قد تطرأ أثناء القيام بالمهمة.

ـ يجب أن يقوم أعضاء فريق التدقيق الأكثر خبرة بتدقيق العمل الذي قام به أعضاء الفريق الأقل خبرة حيث يجب اعتبار الأمور التالية:

1 ـ هل تم إثارة أمور جوهرية تحتاج إلى دراسة؟

2 ـ هل تمت إثارة أمور جوهرية تحتاج إلى دراسة؟

3 ـ هل تم إجراء مشاورات مناسبة وتوثيق النتائج وتنفيذها؟

4 ـ هل هناك حاجة لتدقيق طبيعية وتوقيت العمل الذي تم أداؤه؟

5 ـ هل العمل الذي تم أداؤه يعزز ما تم التوصل إليه من نتائج؟

6 ـ هل أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها كافية وملائمة لدعم التقرير؟

7 ـ هل تم تحقيق أهداف إجراءات المهمة "العملية"؟

المشاورات:

ـ يجب على مكتب التدقيق وضع السياسات التي تهدف إلى التأكد من القيام بالتشاور بشأن الأمور الصعبة وأن الموارد الكافية متاحة لإجراء المشاورات وتوثيق النتائج التي أسفر عنها هذا التشاور.

ـ يشتمل التشاور المناقشة مع أشخاص من داخل مكتب التدقيق أو خارجه ممن لديهم الخبرة المتخصصة لحل النزاعات.

ـ يتطلب التشاور الفعال مع مهنيين آخرين أن يقدم إلى أولئك الذين تمت استشارتهم كل الحقائق التي ستمكنهم من تقديم النصح.

ـ يجوز لمكاتب التدقيق التي بحاجة إلى استشارة خارجية والتي ليس لديها موارد داخلية ملائمة أن تستفيد من الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق الأخرى.

ـ يجب أن يتم توثيق التشاور والذي يخص أمور صعبة أو موضع نزاع ويجب أن يكون التوثيق كاملاً ومفصلاً بحيث يمكن فهم موضوع التشاور ونتائجه.

الخلافات في الرأي:

ـ يجب وضع سياسات للتعامل ولحل اختلافات الرأي مع أولئك الذين تمت استشارتهم، ويجب دائماً توثيق النتائج التي تم التوصل إليها.

ـ يجب أن تشجع هذه السياسات على التعرف على اختلافات الرأي في مرحلة مبكرة وان تقدم إرشادات عامة وواضحة للخطوات التالية.

6 ـ المتابعة:

ـ يجب على مكتب التدقيق وضع سياسات تهدف إلى التأكد من أن السياسات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية وملتزم بها عملياً ويجب أن تشمل هذه السياسات دراسة وتقييم استمرارية نظام مكتب التدقيق في مراقبة الجودة.

ـــ الهدف من مراقبة الالتزام بسياسات رقابة الجودة هو مايلي:

1 ـــ بيان مدى التمسك بالمعايير المهنية.

2 ـــ ما إذا كان نظام الجودة قد صمم بالشكل المناسب وتم تنفيذه بفاعلية.

3 ـــ ما إذا تم تطبيق سياسات مراقبة الجودة بالشكل المناسب بحيث تكون التقارير الصادرة ملائمة للظروف.

ـــ يجب أن يتعهد مكتب التدقيق بمسؤولية متابعة الجودة إلى أشخاص آخرين لديهم الخبرة الكافية والملائمة لتحمل المسؤولية.

ـــ تتضمن عملية تقييم نظام المراقبة للجودة:

أ ـــ تحليلاً للتطورات الجديدة في المعايير المهنية.

ب ـــ الإقرارات المكتوبة بشأن الالتزام بالسياسات والإجراءات المعينة بالاستقلالية،

ج ـــ تحليل القرارات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العميل.

ـــ يجب تحديد الإجراءات التصحيحية التي سيتم اتخاذها والتحسينات التي سيتم إجراؤها للنظام.

ـــ يجب إبلاغ موظفي الشركة المناسبين بنواحي الضعف المحددة في النظام.

ـــ يجب المتابعة من قبل موظفي الشركة المناسبين بحيث يتم إجراء التعديلات اللازمة لسياسات مراقبة الجودة وإجراءاتها.

ـــ يتم عادة إجراء فحص لعمليات منجزة مختارة على أساس دوري وتشمل المهام المنتقاة للفحص مهمة على الأقل لكل شريك، ويعتمد الأسلوب الذي تنظم به دورة الفحص على العديد من العوامل مثل:

1 ـــ حجم المؤسسة وعدد المكاتب والتوزيع الجغرافي لها.

2 ـــ نتائج إجراءات المراقبة السابقة.

3 ـــ درجة الصلاحية التي يحظى بها كل من الأفراد والمكاتب.

4 ـــ طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم الشركة.

5 ـــ المخاطر المرتبطة بعملاء الشركة والعمليات المحددة.

ـ قد ترغب الشركات الصغيرة في استخدام شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب لأداء عمليات الفحص.

ـ يجب على مكتب التدقيق تقييم أثر العيوب التي تمت ملاحظتها نتيجة لعملية المتابعة، كما يجب أن يحدد ما إذا كان هناك نظام مراقبة للجودة يتماشى مع المعايير المهنية.

ـ إذا ما أشارت نتائج إجراءات المتابعة أن التقرير يمكن أن يكون غير ملائم أو أنه قد تم حذف إجراءات أثناء أداء العملية، فإنه يجب على الشركة تحديد الإجراء الإضافي المتناسب مع المعايير المهنية مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانية الحصول على استشارة قانونية.

ـ يجب على مكتب التدقيق سنوياً على الأقل أن يقوم بتوصيل نتائج مراقبة نظام ضبط الجودة للشركاء المسؤولين ويجب أن تمكن هذه المعلومات من اتخاذ إجراء سريع وتشمل هذه المعلومات:

1 ـ وصف الإجراءات المتبعة التي تم اتخاذها.

2 ـ النتائج التي أسفرت عنها إجراءات المتابعة.

3 ـ وصف لأوجه القصور المنتظمة أو الجوهرية ووصف للإجراءات التي تم اتخاذها لحلها.

ـ يجب إجراء توثيق مناسب لعملية المتابعة يتضمن:

أ ـ بيان مدى التمسك بالمعايير المهنية والشروط القانونية.

ب ـ وما إذا كان نظام مراقبة الجودة قد وضع بشكل صحيح وتم تنفيذه بفاعلية.

ج ـ وما إذا تم تطبيق سياسات ضبط الجودة بالشكل المناسب.

ـ الشكاوى والادعاءات:

ـ يجب على مكتب التدقيق وضع سياسات تهدف إلى التأكد من أنه قد تم التعامل بصورة ملائمة مع الشكاوى التي تنص على أن الشركة لم يكن أداؤها متماشياً مع المعايير المهنية ومع الادعاءات بعدم الامتثال لنظام ضبط الجودة في الشركة.

ـ يمكن أن تنشأ هذه الشكاوى من داخل المكتب أو خارجه (عاملون أو عملاء).

ـ يجب على مكتب التدقيق أن يحقق في مثل تلك الشكاوى ويشرف على التحقيق شريك ذو خبرة كافية وملائمة وصلاحية داخل المكتب ولكن أيضاً لا علاقة له بالمهمة ويمكن الاستعانة بمستشار قانوني.

ـ يجب على مكتب التدقيق اتخاذ الإجراء المناسب ما إذا أشارت نتائج البحث إلى أوجه قصور في وضع أو تشغيل سياسات مراقبة الجودة.

7 ـ التوثيق:

ـ يجب على مكتب التدقيق وضع سياسات تتطلب التوثيق المناسب لتوفير الأدلة على عمل كل عنصر من نظام ضبط الجودة الخاص بها وكيفية توثيق هذه الأمور تعود لقرار الشركة.

ـ هنا

1 ـ حجم الشركة وعدد المكاتب الفرعية.

2 ـ درجة صلاحية كل من الموظفين والمكاتب.

3 ـ طبيعة وتعقيد ممارسة تنظيم المكتب.

ـ يجب على مكتب التدقيق أن يحتفظ بهذه الوثائق فترة كافية من الوقت تتيح لأولئك الذين يؤدون إجراءات المتابعة تقييم امتثال الشركة لنظام ضبط الجودة الخاص بها، أو لفترات أطول إذا كان ذلك مطلوباً حسب القانون والأنظمة. كالعديد من العوامل التي يجب أخذها بالحسبان عند تحديد شكل التوثيق ومحتواه مثل:

ـ تدقيق ضبط جودة العملية:

ـ يجب على مكتب التدقيق وضع سياسات لفحص نظام الرقابة على الجودة للتوصل إلى تقييم موضوعي للأحكام الشخصية الجوهرية التي أصدرها فريق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها عند صياغة التقرير.

ـ يتم تعريف فحص رقابة الجودة بأنها عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي قبل صدور التقرير عن الأحكام الهامة التي أعطاها فريق العمل والاستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير.

ـ يجب على مكتب التدقيق وضع سياسات توضح:

1 ـ طبيعة وتوقيت ومدى تدقيق رقابة الجودة.

2 ـ معايير لأهلية مدققي ضبط جودة العملية.

3 ـ متطلبات التوثيق الخاصة بمهام فحص رقابة الجودة.

ـ طبيعة رقابة الجودة وتوقيتها ومدى تدقيقها:

ـ تشمل عادة تدقيق ضبط جودة العملية مناقشة فحص القوائم المالية مع الشريك المسؤول كما تشمل تدقيق لأوراق عمل مختارة تتعلق بالأحكام الهامة التي اتخذها فريق التدقيق.

ـ تشمل تدقيق ضبط الجودة للعملية ما يلي:

1 ـ تقييم فريق العمل لاستقلالية مكتب التدقيق.

2 ـ ما إذا كانت أوراق العمل التي سيتم اختيارها تعكس العمل الذي تم أداؤه.

3 ـ الأمور التي سيتم إبلاغها للإدارة.

4 ـ أهمية الأخطاء التي تم أو لم يتم تصحيحها والتي تم تحديدها أثناء العملية.

5 ـ مدى ملائمة التقرير الذي سيصدر.

ـ على مدقق ضبط جودة العملية إجراء التدقيق في الوقت المناسب بحيث يمكن حل الأمور الهامة بما يرضي المدقق قبل صدور التقرير.

ـ معايير لأهلية مدققي ضبط جودة العملية:

ـ يجب أن تتناول سياسات الشركة تعيين مدققي ضبط جودة العملية وتحديد أهليتهم من خلال:

1 ـ المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء الدور بما في ذلك الخبرة والصلاحية اللازمتين.

2 ـ الدرجة التي يمكن بها استشارة مدقق ضبط الجودة بدون التنازل عن الموضوعية.

ـ إن سياسات الشركة مصممة للحفاظ على موضوعية مدقق ضبط الجودة فمثلاً:

1 ـ لا يشارك في عملية التدقيق أثناء فترة التدقيق.

2 ـ لا يتخذ قرارات لفريق العملية.

3 ـ ليس خاضعاً لاعتبارات أخرى قد تهدد موضوعيته.

ـ في حال تمت استشارة مدقق ضبط الجودة أثناء العملية يجب أن يبذل العناية المهنية اللازمة ليحافظ على موضوعيته وحيث لا يمكن ذلك يجب تعيين فرد آخر من داخل أو خارج الشركة لتقديم الاستشارة.

ـ توثيق تدقيق ضبط جودة العملية:

ـ يجب أن تتطلب السياسات الخاصة بتوثيق تدقيق ضبط الجودة توثيق مايلي:

1 ـ أنه تم أداء الإجراءات كاملة بشأن تدقيق ضبط الجودة.

2 ـ أنه تم إكمال تدقيق ضبط الجودة قبل صدور التقرير.

أما عناصر الرقابة على الجودة من وجهة نظر المجمع الأمريكي للمحاسبين فهي كالآتي:

أنشأ المعهد الأميركي للمحاسبين عام 1978 لجنة معايير رقابة الجودة وحملها مسؤولية مساعدة منشـآت المحاسبة العامة المصرح لها على تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة.

تشمل رقابة الجودة: الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيام المنشأة بمقابلة مسؤولياتها المهنيـة فـي مواجهة العملاء وتتضمن هذه الوسائل الهيكل التنظيمي لمنشأة المحاسبة والإجراءات التـي تقـوم بهـا، فمثلاً قد تقوم منشأة المحاسبة بتصميم هيكل تنظيمي للتأكد من الفحص الفني لعمليـة التـدقيق مـن قبـل شريك لديه خبرة في المجال الذي يمارس العميل عمله فيه.

تتطلب النشرة رقم 25 من معايير التدقيق أن تضع منشأة المحاسبة إجراءات لرقابة الجودة توفر تأكيـداً مناسباً وليس ضماناً بإتباع معايير التدقيق المتعارف عليها.

ـ عناصر رقابة الجودة: عرفت لجنة معايير رقابة الجودة بداية 9 عناصر للرقابة وفـي مـايو 1996 خفض مجلس معايير التدقيق هذه العناصر إلى 5 عناصر ابتداء من يناير 1997.

العناصر الخمسة للرقابة على الجودة تتضح في الشكل التالي:

العنصر	الملخص	مثال
الحياد والأمانة والموضوعية	يجب أن يتوافر في الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الحياد في الظاهر والباطن وأن يقوموا بأداء المسؤوليات على نحو أمين وموضوعي	أن يجيب كل فريق وعضو في فريق التدقيق على قائمة استقصاء سنوياً وتشمل هذه القائمة أسئلة عن امتلاك الأسهم وعضوية مجلس الإدارة.
إدارة الأفراد	يجب وضع السياسات على نحو يوفر تأكيداً مناسباً عن: ـ توافر التأهيل لكل مدقق. ـ تخصيص العمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم المهارات الملائمة. ـ إشراك كافة الأفراد في التعليم المستمر. ـ أن يتوافر في الأفراد الذين ستتم ترقيتهم التأهيل المناسب لإنجاز الأعمال	تقييم المدقق في مل عملية تدقيق من خلال تقرير تقييم خاص بكل عملية تدقيق.
أداء عملية التدقيق	إيجاد السياسات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المدقفين يتفق مع المعايير المهنية ومعايير الجودة.	يجب أن يوجد بالمنشأة مدير للمحاسبة والتدقيق لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات التدقيق قبل استكمالها.
قبول واستمرار العملاء	يجب وضع السياسات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار في التعامل مع عميل معين	يجب تصميم إطار لتقييم العميل يشمل التعامل مع تعليقات المدقق السابق وتقييم الإدارة ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبل التعامل معه
المتابعة والمراقبة	وضع السياسات للتأكد من أن باقي عناصر رقابة الجودة الأربعة قد تم تطبيقها	يجب أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات رقابة الجودة سنوياً على الأقل للتحقق من مدى الالتزام بها

وفي الولايات المتحدة الأمريكية إذا أرادت منشأة محاسبية أن تنضم إلى هيئة سوق المال ينبغي أن توافر مجموعة من المتطلبات أهمها:

ـــ الالتزام بمعايير رقابة الجودة.

ـــ إجراء فحص النظير الإلزامي.

ويقصد بفحص النظير أن قيام منشأة محاسبية بفحص مدى التزام منشأة محاسبية أخرى بنظم رقابة الجودة الموضوعية، ويتمثل الهدف منه في تحديد التقرير عن ما إذا كانت منشأة المحاسبة محل الفحص قد صممت سياسات وإجراءات لتنفيذ العناصر الخمس لرقابة الجودة وقامت بتنفيذها خلال الممارسة، وإذا لم تخضع المنشأة لفحص النظير، يفقد كل الأعضاء بها أهليتهم كأعضاء في المجمع الأمريكي للمحاسبين، ويجب أن يتم هذا الفحص مرة كل ثلاث سنوات على الأقل.

ويتم الفحص للمنشأة المنضمة لقطاع هيئة سوق المال تحت إشراف مجلس الرقابة العام، وعادة يتم إجراء الفحص بوساطة منشأة محاسبة تختارها منشأة الفحص محل الفحص.

وبعد إتمام الفحص يصدر الفاحص تقريره بالنتائج والتوصيات، وإذا كانت نتيجة فحص النظير مرضية، جاز للمنشأة محل الفحص أن تستمر في عضوية القطاع المسجلة به.

ـــ التعليم المستمر:

حيث يجب أن يحصل كل مدقق داخل منشأة التدقيق على 120 ساعة من التعليم المهني كل ثلاث سنوات.

ـــ تدوير الشركاء:

ينبغي تعيين شريك جديد لتدقيق في كل عملية تدقيق يتم التعامل فيها مع هيئة سوق المال إذا كان هناك شريكاً آخر مكلف بالعملية لمدة 7 سنوات متتالية ويتم منع هذا الشريك من العودة إلى تدقيق القوائم المالية لنفس العملية لمدة سنتين على الأقل.

ـــ فحص الشريك المتزامن:

ينبغي فحص خطوات العمل في كل عملية تدقيق بالشركات العامة بوساطة شريك آخر من منشأة التدقيق بخلاف الشريك الذي يقود فريق التدقيق ويجب أن يتم ذلك قبل إصدار تقرير التدقيق.

ـ تحريم القيام بخدمات معينة:

يجب أن تحجم منشأة المحاسبة عن أداء خدمات معينة من الخدمات الاستشارية للإدارة للعملاء من الشركات العامة وتشمل هذه الخدمات:

الاقتراع العام، الخدمات الاكتوارية لشركات التأمين، المساعدة في عمليات الإندماج والحيازة مقابل الحصول على أتعاب.

ـ التقرير عن عدم الاتفاق مع الإدارة:

يجب على المدقق أن يبلغ لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة في كل منشأة مسجلة بهيئة سوق المال عن طبيعة الخلافات مع الإدارة في جوانب المحاسبة والتدقيق والإفصاح عنها.

ـ التقرير عن الخدمات الاستشارية للإدارة:

يجب على المدقق إبلاغ لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة في كل شركة مسجلة بهيئة سوق المال عن أنواع الخدمات الاستشارية التي تم تقديمها للإدارة خلال السنة التي تم إجراء التدقيق فيها، وإجمالي الأتعاب التي تم الحصول عليها مقابل هذه الخدمات.

أسئلة حول الفصل الثاني عشر

1 ـ عرف جودة التدقيق.

2 ـ تكلم عن عناصر رقابة الجودة حسب المعايير الدولية للتدقيق؟

3 ـ ما عناصر الرقابة على الجودة حسب المعايير الأمريكية؟

4 ـ ما العوامل المؤثرة في جودة التدقيق؟

الفصل الثالث عشر: حوكمة الشركات في قطاع الأعمال

الأهداف التعليمية :

بعد قراءة هذه الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي :

1- طبيعة حوكمة الشركات ومفهومها.

2- أهمية حوكمة الشركات وحتميتها.

3- مبادئ حوكمة الشركات

4- ركائز حوكمة الشركات

الفصل الثالث عشر: حوكمة الشركات في قطاع الأعمال

أولاً: تمهيد:

لقد أصبحت قواعد حوكمة الشركات وأسسها من أهم المواضيع المطروحة على صعيد اقتصاديات دول العالم، وباتت تشكل عنصراً مهماً لتعزيز النجاح والإصلاح الاقتصادي والتنظيمي في ظل العولمة والمنافسة الشديدة، وانفتاح اقتصاديات الدول على بعضها البعض، وفي ظل الشروط والمتطلبات التي تضعها المنظمات والمؤسسات الدولية لقبول العضوية، أو التعامل مع دول العالم المختلفة، ومؤسسات هذه الدول وأسواقها، كما أصبح تطبيق هذه القواعد والأسس شعاراً يتبناه القطاع العام والخاص على حد سواء، ووسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة، ودليل وجود سياسات عادلة وشفافة، وقواعد لحماية المستثمرين والمتعاملين، ومؤشراً على المستوى الذي وصلت إليه الإدارات فيها من التزام مهني بقواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة، ووجود إجراءات للحد من الفساد، وبالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للاستثمارات المحلية والخارجية وقدرته التنافسية.

وتحظى حوكمة الشركات بأهمية كبيرة بالنسبة لمنشآت الأعمال وبرامج التنمية، ويرجع ذلك إلى سلسلة من الأحداث التي وقعت في خلال العقدين الأخيرين، التي كانت السبب في هذه الأولوية التي تتمتع بها الموضوعات المتعلقة بحوكمة الشركات لدى كل من مجتمع الأعمال الدولية، ومؤسسات التمويل الدولية، وكانت الانهيارات المذهلة لمنشآت الأعمال – مثل الفضيحة الشهيرة لبنك الاعتماد والتجارة الدولي، وكارثة بنوك الادخار والإقراض في الولايات المتحدة، والفجوة الكبيرة بين مرتبات المسؤولين التنفيذيين في الشركات ومكافآتهم وبين أداء تلك الشركات– هي القوة الدافعة وراء طلب التغيير في الدول المتقدمة.

وحديثاً جداً فقد كانت الفضائح والأزمات المالية الكبرى، والانهيارت المؤسسية في شرق آسيا، وروسيا، والولايات المتحدة هي التي أتت بموضوعات حوكمة الشركات إلى مركز الصدارة في الدول النامية، والأسواق الصاعدة، والاقتصاديات الانتقالية. ويعدُّ تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في اقتصاديات الدول النامية أكثر أهمية وضرورة بسبب ما تتصف بها هذه الاقتصاديات من سوء الإدارة

وانتشار الفساد بشكل كبير فيها، وللمساعدة على ضمان حصول الجماهير على عائد عادل على الأصـــول الوطنية، وبناء على ما سبق فسوف نعرض بالدراسة لمفهوم الحوكمة، ولأهميتهـــا، ولمبـــادئ وقواعـــد حوكمة الشركات، وحوكمة الشركات في الشركات وأخيراً دور الشركات فـــي تطبيـــق مبـــادئ حوكمـــة الشركات وقواعدها وتعزيزها.

ثانياً: طبيعة حوكمة الشركات ومفهومها:

أدى ظهور نظرية الوكالة، وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التـــي تنشـــأ نتيجـــة تعـــارض المصالح بين الإدارة والمساهمين، إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة مـــن القـــوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين، والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد تقوم بـــه الإدارة بهدف تعظيم مصلحتها الخاصة، وذلك باعتبارها الجهـــة التـــي تمســـك بزمـــام الأمـــور داخـــل الشركات. وفي عام 1976 قام كل من (Jwnsen and Meckling) بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشـــركات وإبراز أهميته في الحد من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة التـــي مثلتهـــا نظريـــة الوكالة– ولحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت علـــى أهميـــة الالتـــزام بمبـــادئ حوكمة الشركات وأثرها في زيادة ثقة المساهمين في الإدارة، وبالتالي قدرة الدول على جذب مســـتثمرين جدد محليين أو أجانب، وما يترتب على ذلك من تنمية اقتصاديات تلك الدول. وصاحب ذلك قيام العديـــد من دول العالم بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات عن طريق قيام كل من الهيئات العلمية بها والمشـــرعين بإصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشـــركات بتطبيـــق تلـــك المبادئ، نتيجة للفضائح والأزمات المالية الكبرى، والانهيارات المؤسسية التي تمت في أغلب دول العـــالم كل ذلك بهدف التأكيد على أهمية إيجاد قواعد مثلى لأفضل الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظـــيم والرقابة، بما يحقق أفضل استخدام للموارد الاقتصادية، ويقلل من حالات الغـــش والتلاعـــب، والالتـــزام بالقوانين والأنظمة، أو ما يطلق عليه في اللغة الإنكليزية

(Corporate Governance) وترجم هذا المصطلح في بدايته باللغـــة العربيـــة بـــالإدارة الرشـــيدة أو الحازمة، وفي عام 2002 اعتمد مجمع اللغة العربية كلمة الحوكمة بوصـــفها ترجمـــة (Governance)،

وأصبحت مستخدمة منذ ذلك الوقت في معظم التراجم والكتابات العربية، وبدأ البنك وصندوق النقد الدوليين في قياس مدى التزام الأسواق العالمية بهذا المصطلح من خلال عدة معايير تم وضعها في إطار برامج الاصلاح الاقتصادي التي تطبقها العديد من دول العالم.

وهذا المصطلح الجديد يركز على عدة نقاط لإدارة الشركات والاقتصاد بوجه عام، يأتي في مقدمتها وأكثرها أهمية على الإطلاق الشفافية في معاملات الشركات، والعمليات المحاسبية، والقوائم المالية، وكذلك التدقيق الداخلي والخارجي، وذلك لمنع عمليات الفساد التي تؤدي إلى استنزاف كوادر الشركات، وتآكل قدرتها التنافسية، وكذلك تطبيق معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين والشركات لمنع حدوث أزمات مصرفية، وتبني طرق عادلة في إجراءات الإفلاس في حالة تعرض الشركة للفشل، وذلك بتوزيع المخاطر بطريقة عادلة بين المساهمين والعمال والمالكين والدائنين. وكذلك حماية حقوق الأقليات، والالتزام بمعايير محاسبية توضح بشكل كامل الوضع المالي للشركة، بالإضافة إلى حقوق التصويت في الجمعيات العمومية للشركات، والرقابة على المطلعين وأعضاء مجالس إدارات الشركات الذين يمكنهم تحقيق أرباح ضخمة من خلال أسواق الأسهم والبورصات عن طريق استخدام المعلومات التي يعرفونها بحكم مواقعهم قبل جمهور المستثمرين والمساهمين عن أوضاع الشركات، أو ما يطلق عليه استخدام المعلومات الداخلية.

وقد زاد الاهتمام بحوكمة الشركات بهدف زيادة الثقة في الاقتصاديات القومية، وتعميق دور أسواق رأس المال، وتشجيع زيادة الاستثمارات من خلال الحفاظ على حقوق كافة الأطراف ومصالحها.

ويمكن للحوكمة الجيدة أن يكون لها دور فعال في مجالات الإصلاح المالي والإداري لشركات القطاع العام والخاص، وزيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية، وتنشيط الاستثمار الوطني، وجذب الاستثمارات الأجنبية والعربية، وتدعيم قطاع الأعمال وزيادة قدراته، وتفعيل سوق الأوراق المالية، ودفع عجلة التنمية الاقتصادية بقوة.

ومع ذلك لا يوجد اتفاق عام على مفهوم محدد لمعنى حوكمة الشركات ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد عامة، وفيما يلي مجموعة من التعريفات المتعلقة بهذا المفهوم:

- إنها حالة، أو عملية، أو نظام، يحمي سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل الشركة، وهي بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية سواء داخل الشركات أو خارجها. وتتم من خلال مجموعة من القواعد والنظم القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية، وأيضاً من خلال التعليمات والتوجيهات التي تصدرها الإدارة لتنفيذ العمل في كافة الأنشطة داخل الشركة بصورة سليمة، ما يؤدي إلى حصول المنشأة على كافة الحقوق، وسداد التزاماتها، مع التزام مجلس الإدارة وكذلك العاملين في قطاعات المحاسبة والتدقيق الداخلي والخارجي، وما يجب عمله نحو إيضاح نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي بصورة هادفة وعادلة لمستخدمي القوائم المالية.

- كما تعرف بأنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها، والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية.

- ومن ناحية أخرى يمكن تعريفها كما يلي:

آ- هي إدارة المنشأة لتعظيم أدائها.

ب- تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب الغش أو تقليله، وتضارب المصالح، والتصرف غير المقبول.

جـ- أنظمة تستخدم للرقابة على الشركة، ومجلس إدارتها وأعضائه.

د- أنظمة يتم بموجبها إدارة المنشأة والرقابة عليها وفق هيكل يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات فيما بين المشاركين، مثل مجلس الإدارة، والهيئة الإدارية، والمساهمين، ويرسم القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات في شؤون الشركة.

ومن جهة أخرى تُعرَّف بأنها مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.

من هذه المفاهيم المتعددة نستنتج أن مفهوم الحوكمة يشمل مجموعة من العلاقات التعاقدية وغير التعاقدية، الداخلية والخارجية التي تحكم عمل الشركة وتراقب عملها بهدف ضمان تعزيز الإدارة والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة، وتعظم ربحية الشركة ومراعاة مصالح جميع الأطراف، فضلاً عن أن لمفهوم حوكمة الشركات معاني أساسية تتجلى بما يلي:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.
- تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة، والمديرين والمساهمين، وأصحاب المصالح.
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين.
- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

وفي الختام يمكننا القول: إن حوكمة الشركات تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات لقراراتها، والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها، ومدة المساءلة التي يخضع لها مديرو تلك الشركات ورؤساؤها وموظفوها، والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين، والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين، وتتضمن أيضاً موضوعات خاصة بقانون الشركات وقوانين الأوراق المالية داخل كل بلد، والمعايير المحاسبية وقوانين مكافحة الاحتكار- وقوانين الإفلاس وعدم الملاءمة المالية، وهي تتضمن بالإضافة إلى ما سبق، التشريعات الحكومية والجهات التشريعية التي يتعامل معها المساهمون والشركات والإجراءات التي يقوم بها المشرعون لضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات الواجب تطبيقها.

ثالثاً: أهمية حوكمة الشركات وحتميتها:

نتيجة لفضائح الشركات العملاقة، وما تبعها من حالات إفلاس وانهيار، فقدت معظم الشركات العامة ثقة غالبية المجتمع، واقترن الشك بمستوى مجالس إدارتها من حيث الكفاءة والنزاهة والأداء، وظهر قلق المساهمين بشأن فعالية اللجان التابعة للمجلس، وآلية اختيار المديرين التنفيذيين وكبار الموظفين وتحديد رواتبهم، وكيفية الالتزام بالمعايير والإجراءات المحاسبية، كما زاد التساؤل عن فعالية نظم الرقابة الداخلية وكفاية معايير المحاسبة والتدقيق ومدى استقلال المدققين، إن عدم توافر شفافية المعلومات بشأن كل الأمور والإجراءات الإدارية والمالية المتصلة بالشركة، وعدم إتاحة الفرصة للمساهمين والمجتمع لمساءلة الإدارة، كل ذلك فتح الباب أمام الفساد الإداري والقرارات غير النزيهة، ما أدى بدوره إلى

الفضائح المالية، ولا يعني الاعتراف بعدم النزاهة والكفاءة في حق الإدارات العليا لبعض الشركات المساهمة أن هذا هو واقع جميع الشركات العامة في الأسواق العالمية والمحلية، وليس من شك في أن هذا الضعف في الثقة، يتطلب مزيداً من الشفافية والرقابة والمساءلة على الشركات لذا حظيت حوكمة الشركات بأهمية كبيرة في الآونة الأخيرة وأصبحت حقيقة حتمية ينبغي على الدول الالتزام بها ووضع قواعد وآليات لتنظيم عمل الشركات، ولعل أهم ما يؤكد الحاجة إلى الحوكمة وإيجادها وتأسيسها هو وجود كثير من الدوافع التي يمكن تلخيصها على النحو التالي:

- الفصل بين الملكية والإدارية والرقابة على الاداء.
- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف، ومتابعة الأداء.
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين، ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة والشفافية.
- تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
- إمكانية مشاركة المساهمين، والموظفين، والدائنين، والمقترضين، والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.
- تجبر العولمة العديد من الشركات على دخول الأسواق المالية العالمية وبالتالي تواجه منافسة أكبر، وقد أدى هذا إلى إعادة الهيكلة، ووجود دور أكبر لاندماج الشركات وعمليات الاستحواذ والتوسع في الأسواق لتحقيق السيطرة على الشركات، وفي ظل النظام الاقتصادي الذي يزداد عولمة فإن الشركات في حاجة إلى دخول أسواق المال المحلية والعالمية من أجل رأس المال والاستثمار، وجودة حوكمة الشركات أصبحت أكثر من ذي قبل المعيار للاستثمار والإقراض. وقواعد حوكمة الشركات عامل واضح يضعه المستثمرون المؤسسون في اعتبارهم عند القيام باتخاذ قرارات خاصة بالاستثمار ومخاطر الملكية، كما أن المستثمرين الدوليين مقتنعون بأن الحوكمة تقلل من المخاطر وتشجع الأداء وأن مشاركة المساهمين تحفز مجالس الإدارة على تحقيق عوائد أكبر على المدى البعيد.

- وبالنسبة للاقتصاد عموماً فإن الحوكمة الجيدة تعني قطاع شركات أكثر كفاءة ومستوى أعلى من النمو الاقتصادي.

- وقد أجبرت الخصخصة الحكومة والشركات على مستوى العالم على تلبية احتياجات مستثمري القطاع الخاص الذين يطالبون بحوكمة جيدة.

- إن تبني معايير للشفافية في التعامل مع المستثمرين والمقرضين يساعد على تجنب الأزمات في النظم المتبعة.

- حاجة الاقتصاديات الناشئة لقطاع شركات قوي وقادر على المنافسة شيء ضروري، ويزداد باستمرار لتحقيق النمو المستمر الذي يتحمل الصدمات الاقتصادية، ويعود بالنفع على المجتمع عموماً.

يتضح ما سبق أن لحوكمة الشركات أهمية كبيرة بالنسبة للشركات، وبالنسبة للمساهمين وذلك كما يلي:

أ- أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين.

- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين.

- يسهم تطبيق قواعد الحوكمة في تحسين سبل إدارة الشركات من خلال:

* وضع استراتيجية الشركة.

* التأكد من أن الاندماج أو الاستحواذ يتم لزيادة كفاءة الشركة.

* تحفيز المديرين والعاملين على أداء عملهم بكفاءة وفاعلية.

- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين لتمويل المشاريع التوسعية.

- تحظى الشركات التي تطبق الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين، لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم.

ب- أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.

- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.

وباختصار، أصبحت قواعد حوكمة الشركات في كافة أنحاء العالم أداة قوية لجذب الاستثمارات ولدفع عجلة التنمية على مستوى الدول، ولتخفيض درجة المخاطر المتعلقة بالفضائح المالية والإدارية التي تواجهها الشركة، حيث يؤدي الالتزام بقواعد الحوكمة إلى زيادة درجة كفاءة أداء الشركة ما ينعكس على معدلات الربحية، وزيادة قدرة الشركة على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة، وزيادة الشفافية والدقة في التقارير المالية ما يترتب عليه زيادة ثقة المستثمرين بها، واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهذا كله يؤدي إلى زيادة معدلات النمو وتحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة فرص العمل والتشغيل في المجتمع والاسهام في حل مشكلة البطالة التي تعاني منها معظم دول العالم.

رابعاً: مبادئ حوكمة الشركات:

نظراً إلى التزايد المستمر الذي يكتسبه مفهوم حوكمة الشركات من اهتمام في الوقت الحالي، فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية وبورصات الأوراق المالية في العديد من الدول، على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، وإصدار مجموعة من المبادئ التي تحكم التطبيق السليم له، وعلى رأس هذه المؤسسات صندوق النقد والبنك الدوليين، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) التي أصدرت في عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات، وتم تعديلها في عام 2004،والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة و الخاصة سواء المتداولة أو غير المتداولة بأسواق المال من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات، وكفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد، وتوفر مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحوافز المناسبة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة لمتابعة الأهداف التي تتماشى ومصلحة المساهمين والشركة، وأيضاً توفر هذه المبادئ المتابعة الفعالة التي يمكن

عن طريقها قيام الشركات باستثمار مواردها بصورة أكثر كفاءة بالإضافة إلى زيادة قدرتها علـى جـذب الاستثمارات الخارجية بالشكل الذي يمكنها من التوسع والمنافسة العالمية، وينبغي القول إنه لـيس هنـاك نموذج وحيد لحوكمة الشركات الجيدة يمكن تطبيقه في جميع دول العالم ويـؤدي إلـى تحقيـق النتـائج نفسها، ومع ذلك فقد أدى العمل الذي تم القيام به في كل من دول منظمة التعاون الاقتصـادي والتنميـة، وغيرها من الدول خارج المنظمة، إلى تحديد عدد من العناصر المشتركة التـي وتعـدّ أساسـاً لحوكمـة الشركات الجيدة، وتقوم المبادئ على أساس هذه العوامل المشتركة، وتم تشكيلها لتضم النمـاذج المختلفـة لهياكل مجلس الإدارة الموجودة في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنميـة أو غيرهـا مـن الـدول، والمبادئ ليست ملزمة، ولا تهدف إلى تقديم اقتراحات، أو قوانين لمتخذي القـرارات، بـل تسـعى إلـى تحديد الأهداف، واقتراح وسائل متنوعة لتحقيقها، والغرض منها هو أن تكـون الأسـاس الـذي يمكـن الرجوع إليه، وعلى متخذي القرارات استخدامها عندما يقومون باختيـار الأطـر القانونيـة والتنظيميـة ووضعها لحوكمة الشركات التي تعكس ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافيـة الخاصـة، كما يمكن لمشاركين في السوق استخدامها عندما يقومون بتطوير ممارستهم. ويجب النظر إلـى المبـادئ باعتبارها مرجعاً مهماً يمكن لجميع حكومات دول العالم ومتخذي القـرارات فـي أسـواق رأس المـال الرجوع إليها عند تطبيق الممارسات الخاصة بمفهوم حوكمة الشركات وتطويرها، وتتكون تلك المبـادئ من ستة مبادئ أساسية هي:

- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.
- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسة لأصحاب حقوق الملكية.
- المعاملة المتساوية للمساهمين.
- دور أصحاب المصالح.
- الإفصاح والشفافية.
- مسؤوليات مجلس الإدارة.

كما يتبع هذه المبادئ مجموعة من الإرشادات توضح كيفية التطبيق، بحيث تضمن التطبيق السليم لهـا- ويوضح الشكل التالي ملخصاً لتلك المبادئ والإرشادات المتعلقة بها.

مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

1- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

1- ذو تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل
2- المتطلبات القانونية والتنظيمية في نطاق اختصاص تشريعي
3- توزيع المسؤوليات في نطاق تشريعي
4- لدى الجهات السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتهم

2- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب أحقوق الملكية

1- توافر الحقوق الأساسية للمساهمين
2- الحق في المعلومات عن القرارات
3- الحق في المشاركة بالتصويت
4- تسهيل المشاركة الفعالة
5- التصويت شخصياً أو غيابياً
6- الإفصاح عن الهياكل والترتيبات
7- تسهيل الممارسة لحقوق الملكية

3- المعاملة المتساوية للمساهمين

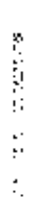
1- معاملة المساهمين معاملة متساوية
2- منع التداول بين الداخليين والتداول
3- الإفصاح عن العمليات

4- دور أصحاب المصالح

1- المصالح وفقاً للقانون أو الاتفاقات
2- التعويض مقابل انتهاك الحقوق
3- تطوير الآليات للمشاركة
4- المعلومات في الوقت المناسب
5- الاهتمام بالممارسات
6- إطار للإعسار وآخر للدائنين

5- الإفصاح والشفافية

1- الإفصاح عن السياسات
2- المستويات النوعية للمحاسبة
3- المراجعة الخارجية
4- قابلية المراجعة للمساءلة
5- الفرصة والتوقيت للمستخدمين
6- المنهج الفعال لإطار الحوكمة



شكل يوضح مبادئ منظمة التعاون والتنمية (OECD)

وسنبين فيما يلي بشيء من التفصيل هذه المبادئ والإرشادات التابعة لها:

آ- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

حيث ينص المبدأ الأول على ما يلي:

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية الأسواق وكفاءتها وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

كي يتم ضمان وضع إطار فعال لحوكمة الشركات فإنه من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي فعلاً يمكن كافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقتهم التعاونية الخاصة، وعادة ما يضم إطار حوكمة الشركات عناصر تشريعية وتنظيمية وترتيبات للتنظيم الذاتي، والالتزامات الاختيارية، وممارسات الأعمال التي هي نتائج الظروف الخاصة بالدولة وتاريخها وتقاليدها، ومن ثم فإن المزيج المرغوب بين التشريع والتنظيم الذاتي والمعايير الاختيارية الخ في هذه الناحية سيتباين من دولة إلى أخرى، ومع تراكم الخبرات الجديدة، وتغير ظروف الأعمال قد يتطلب الأمر تعديل مضمون الإطار وهيكله. ولكي يكون هناك ضمان لوجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل يجب أخذها في الاعتبار وهي:

- ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق، وعلى الحوافز التي يخلفها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية.

- ضرورة أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي متوافقة مع أحكام القانون، وذات شفافية وقابلة للتنفيذ.

- من الضروري أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.

- من الضروري أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتهم بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلاً عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب، وشفافة، مع توفير الشرح التام لها.

ب- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسة لأصحاب حقوق الملكية:

ينص المبدأ الثاني على ما يلي: ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين، وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم.

بشكل عام ينبغي أن يضمن هذا المبدأ للمساهمين حقوقهم في الشركة كالاشتراك في الأرباح، وتحويل الأسهم، والمشاركة في التصويت، وحضور اجتماعات الجمعية العادية.

ويندرج تحت هذا المبدأ مجموعة من الإرشادات من الضروري الالتزام بها أو أخذها في الاعتبار عند تطبيق هذا المبدأ وهي:

- من الضروري أن تشتمل الحقوق الأساسية للمساهمين الحق فيما يلي:

1- طرق مضمونة لتسجيل الملكية.

2- إرسال الأسهم أو تحويلها.

3- الحصول على المعلومات المادية وذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.

4- المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.

5- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وعزلهم.

6- نصيب في أرباح الشركة.

- من الضروري أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في اتخاذ القرارات التي تتعلق بأي تغيرات أساسية في الشركة وأن يحصلوا على المعلومات الكافية المتعلقة بها مثل:

1- تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس، أو ما يماثلها من المستندات الخاصة للشركة.

2- الترخيص بإصدار أسهم إضافية.

3- العمليات الاستثنائية التي تؤدي إلى التأثير في الشركة.

- من الضروري أن تكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، كما يجب أن يحاط المساهمون علماً بالقواعد التي تحكم هذه الاجتماعات بما في ذلك إجراءات التصويت، ولتحقيق ذلك ينبغي مراعاة ما يلي:

1- من الضروري تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب فيما يتعلق بتاريخ أعمال الجمعية العامة ومكانها وجدولها وكذلك المعلومات الكاملة وفي الوقت المناسب عن الموضوعات التي سيتم اتخاذ قرارات بشأنها في الاجتماع.

2- يجب أن تتاح الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالتدقيق الخارجي السنوية، ووضع العناصر على جدول الأعمال الخاص بالجمعية العامة، واقتراح قرارات في نطاق حدود معقولة.

- من الضروري تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسة المتعلقة بحوكمة الشركات مثل ترشيح أعضاء مجلس الإدارة وانتخابهم، كما يجب أن يكون لدى المساهمين القدرة على التعبير عن آرائهم فيما يتعلق بسياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين في الشركة، كما يجب أن يخضع القسم الخاص بتقديم أسهم لأعضاء مجلس الإدارة والعاملين جزءاً من مكافآتهم بموافقة المساهمين.

- من الضروري أن يحق للمساهمين التصويت سواء شخصياً أو غيابياً، مع إعطاء نفس الأثر للأصوات سواء تم الإدلاء حضورياً أو غيابياً.

- من الضروري الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن بعض المساهمين أن يحصلوا على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكيتهم من الأسهم، مع ضرورة التركيز على ما يلي:

1- يجب أن يتم التحديد الواضح والإفصاح الكافي عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة السيطرة على الشركات في الأسواق المالية، وكذلك العمليات الاستثنائية مثل التوحيد وبيع حصص جوهرية من أصول الشركات، وذلك لكي يتمكن المستثمرون أن يفهموا حقوقهم، والملجأ القانوني لهم، وأن تتم العمليات بأسعار شفافة وفي ظل شروط عادية تحمي حقوق المساهمين كافة وفقاً لمستوياتهم.

2- يجب عدم استخدام الوسائل المضادة للاستيلاء لحماية الإدارة ومجلس الإدارة من المساءلة.

3- سهولة ممارسة المساهمين كافة لحقوق الملكية بما في ذلك المستثمرون المؤسسون وبخصوص ذلك هناك مجموعة من الإرشادات تضمن تسهيل ممارسة المساهمين كافة لحقوق الملكية الخاصة بهم بما في ذلك المستثمرون المؤسسون وأهمها:

1- يجب على المستثمرين المؤسسين الذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن حوكمة الشركات الخاصة بهم، وسياسات التصويت فيما يتعلق باستثماراتهم، بما في ذلك من الإجراءات القائمة لديهم لتقرير استخدامهم لحقوقهم التصويتية.

2- يجب على المستثمرين المؤسسين الذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن الكيفية التي يتعاملون بها مع التعارض المادي للمصالح التي قد يؤثر في ممارستهم لحقوق الملكية الرئيسية الخاصة باستثماراتهم.

جـ- المعاملة المتساوية للمساهمين:

يتضمن هذا المبدأ: أنه ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمو الأقلية والمساهمون الأجانب وينبغي أن تتاح الفرصة للمساهمين كافة للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم.

ويهدف هذا المبدأ إلى حماية رأس المال من إساءة الاستخدام أو إساءة التخصيص من جانب مديري الشركة أو مجلس الإدارة أو المساهمين من ذوي النسب الكبيرة في الشركة.

ويدرج تحت هذا المبدأ مجموعة من التوجيهات والإرشادات أهمها :

- ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة العدد نفسه من الأسهم معاملة متساوية.

وفي هذا المجال، ذكرت المبادئ العديد من القواعد لضمان معاملة كافة المساهمين حملة العدد نفسه من الأسهم معاملة متساوية وهي كما يلي:

1- في نطاق أي سلسلة رقمية من الطبقة نفسها يجب أن تكون للأسهم كافة الحقوق نفسها، ويجب أن يتمكن المستثمرون كافة من الحصول على المعلومات المتعلقة بالسلاسل وطبقات الأسهم قبل أن يقوموا بالشراء، ويجب أن تكون أية تغيرات بحقوق التصويت خاضعة لموافقة تلك الطبقات من الأسهم التي تتأثر سلبياً نتيجة للتغير.

2- يجب حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي يقوم بها أو يتم إجراؤها لمصلحة المساهمين أصحاب النسب الكبيرة التي يتم القيام بها سواء بشكل مباشر / أو غير مباشر، ويجب أن تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح بشكل فعال.

3- يجب أن يتم الإدلاء بالأصوات عن طريق أمناء أو مرشحين لهذا الغرض بطريقة يتم الاتفاق عليها من المستفيدين من ملكية الأسهم.

4- يجب إلغاء جميع العوائق التي تعرقل عملية التصويت عبر الحدود.

5- يجب أن تسمح العمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة للمساهمين كافة بأن يحصلوا على معاملة متساوية، ويجب ألا تؤدي إجراءات الشركة إلى زيادة صعوبة أو زيادة تكلفة الإدلاء بالأصوات من دون مبرر.

- يجب منع التداول بين الداخليين في الشركة، والتداول الشخصي الصوري.

- يجب أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين بالشركة أن يفصحوا لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر / أو غير مباشر/ أو بالنيابة عن طرف ثالث، أي محصلة مادية، أي عملية أو موضوع يمس الشركة بطريق مباشر.

د- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

ينص هذا المبيدأ على ما يلي:

يجب على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة، وفرص العمل، واستدامة الشركات السليمة مالياً.

وبشكل عام يوجد مجموعة من الإرشادات يجب الالتزام بها عند تطبيق هذا المبدأ وهي:

- من الضروري احترام أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقيات متبادلة.

- إذا كفل القانون حماية المصالح، يجب أن يكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض مناسب مقابل انتهاك حقوقهم.

- من الضروري وضع معايير وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.

- إذا شارك أصحاب المصالح في عملية الحوكمة، يجب السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر المناسب، التي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب على أساس منتظم.

- يجب أن تتاح لأصحاب المصالح والعاملين فرصة الاتصال المباشر مع مجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية، أو غير الأخلاقية، ويجب عدم الانتقاص من حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك.

- يجب استكمال إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفء للإعسار، وآخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

هـ- الإفصاح والشفافية:

ينص هذا المبدأ على ما يلي:

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم الصحيح في الوقت المناسب عن جميع الموضوعات المهمة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية، وحوكمة الشركة.

ويعدّ وجود نظام إفصاح قوي يشجع على الشفافية الحقيقية أحد الملامح المحورية للإشراف على الشركات ويعدّ أمراً رئيسياً لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ملكياتهم على أسس مدروسة، كما يساعد الإفصاح على تحسين فهم الجمهور لهيكل نشاط الشركة ونواحيها وسياستها، وأدوائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية وعلاقات الشركات مع المجموعات التي تعمل فيها، وهناك مجموعة من الإرشادات يجب الالتزام بها عند تطبيق هذا المبدأ وأهمها:

- يجب أن يتضمن الإفصاح ولا يقتصر على المعلومات التالية:

1- النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة.

2- أهداف الشركة.

3- الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت.

4- سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك مؤهلاتهم وعملية الاختيار، والمديرين الآخرين في الشركة، وما إذا كان يتم النظر إليهم باعتبارهم مستقلين.

5- العمليات المتعلقة بأطراف من الشركة أو أقاربهم.

6- عوامل المخاطرة المتوقعة.

7- الموضوعات الخاصة بالعاملين، وأصحاب المصالح الآخرين.

8- هياكل الحوكمة وسياساتها وبصفة خاصة، ما يحتويه أي نظام أو سياسة لحوكمة الشركة، والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها.

- يجب إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقاً للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.

- ينبغي القيام بتدقيق خارجية سنوية مستقلة بوساطة مدقق مستقل كفء مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي، وأداء الشركة في النواحي المادية والمهمة كافة.

- يجب على المدققين الخارجيين أن يكونوا خاضعين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب بالنسبة للشركة هو أن يقوموا بممارسة ما تقتضيها العناية والأصول المهيئة في عملية التدقيق.

- يجب في قنوات بث المعلومات أن توفر فرصة متساوية، وفي التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة.

- يجب استكمال إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال، يشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين والسماسرة، ووكالات التقييم والتصنيف وغيرها، والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون بعيداً عن أي تعارض مهم في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل، أو ما يقدمون من مشورة.

و- مسؤوليات مجلس الإدارة:

ينص هذا المبدأ على الآتي:

ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين، ويوجد مجموعة من الإرشادات من الواجب الأخذ بها عند تطبيق هذا المبدأ وأهمها:

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة وبحسن النية، مع العناية الواجبة، وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.

- إذا كانت قرارات مجلس الإدارة ذات تأثير مختلف في المساهمين، فإنه من الضروري على المجلس معاملة جميع المساهمين معاملة عادلة.

- يجب على مجلس الإدارة أن يلتزم بتطبيق معايير أخلاقية عالية وعليه أن يأخذ في الاعتبار مصالح أصحاب المصالح الآخرين واهتماماتهم.

- يجب على مجلس الإدارة القيام بوظائف تتضمن على سبيل المثال ما يلي:

1- استعراض استراتيجية الشركة وتوجيهها، وخطط العمل الرئيسة، وسياسة المخاطر، والموازنات التقديرية، وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ، وأداء الشركة مع الإشراف على المصاريف الرأسمالية الرئيسة، وعمليات الاستحواذ، والاستثمار.

2- ضرورة الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركة، وإجراء التغيرات في حال الضرورة.

3- تحديد مكافآت كبار الموظفين التنفيذيين ورواتبهم والإشراف عليهم وتغييرهم في حال الضرورة، مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب.

4- ضرورة مراعاة العدالة والتناسب بين مكافآت كبار الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة، ومصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل.

5- ضمان الشفافية في عملية ترشيح مجلس الإدارة وانتخابه، والتي ينبغي أن تتم بشكل رسمي.

6- الرقابة: أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك إساءة استخدام أصول الشركة وإساءة استغلال عمليات الأطراف ذات صلة القرابة.

7- ضمان نزاهة حسابات الشركة، ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك التدقيق المستقلة، مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة، وبشكل خاص وجود نظم لإدارة المخاطر والرقابة المالية ورقابة العمليات، والالتزام بالقانون، والمعايير ذات العلاقة.

8- الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال.

- يجب على مجلس الإدارة أن يكون قادراً على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة وفي هذا المجال، ذكرت المبادئ العديد من التوجيهات بخصوص هذا الإرشاد وهي كالتالي:

1- يجب أن ينظر مجلس الإدارة في تكليف عدد من الأعضاء غير العاملين في الشركة من ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل للقيام بالمهام التي يحتمل وجود تعارض في المصالح بها، ومنها على سبيل المثال ضمان نزاهة القوائم والتقارير المالية وغير المالية. استعراض عمليات التداول مع الأطراف ذات القرابة. ترشيح أعضاء لمجلس الإدارة والوظائف التنفيذية. تحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

2- إذا قام مجلس الإدارة بتشكيل لجان له، يجب عليه أن يحدد بشكل دقيق ويفصح عند صلاحيتها وعددها وحقوقها وواجباتها وإجراءات عملها.

3- يجب أن تكون لدى أعضاء مجلس الإدارة القدرة على إلزام أنفسهم بمسؤولياتهم بطريقة فعالة.

- ينبغي أن تتاح لأعضاء مجلس الإدارة جميع المعلومات اللازمة والصحيحة وفي الوقت المناسب حتى يستطيعوا القيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه.

وباختصار يمكننا القول إن الغرض النهائي من هذه المبادئ يتمثل في أن تكون بمثابة قواعد مرجعية وليست إلزامية، يمكن أن يتم الاستفادة منها من قبل الحكومات والمؤسسات والشركات في القطاع العام والخاص عند تحديدها للأطر القانونية والتنظيمية للحوكمة. كما أنها يمكن أن توفر الخطوة الإرشادية والمقترحات لأسواق الأوراق المالية، والمستثمرين، وغيرهم من الأطراف التي تؤدي دوراً في عملية وضع أساليب سلمية لحوكمة الشركات.

وهناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لهذه المبادئ، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه المبادئ وهذه الأطراف هي:

- المساهمون.
- مجلس الإدارة.
- الإدارة التنفيذية.
- أصحاب المصالح.

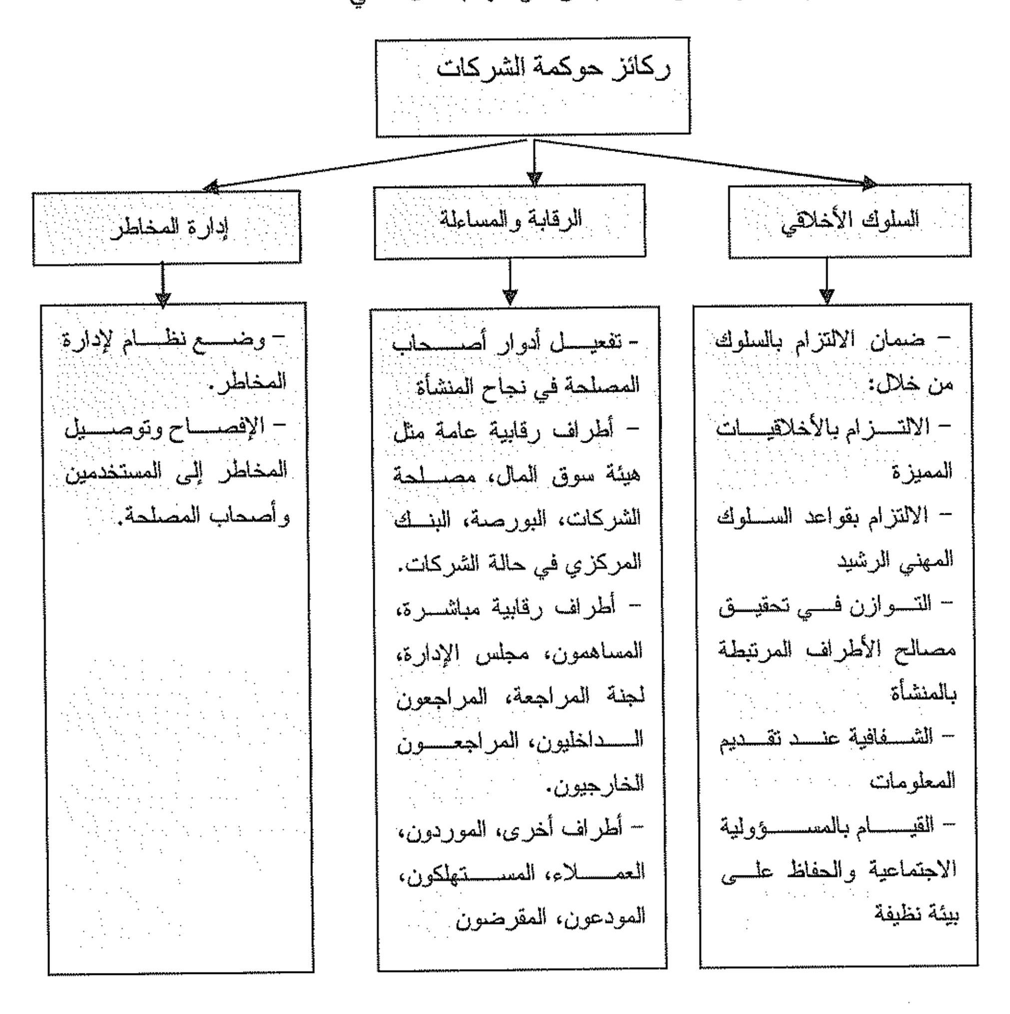
ومن الجدير ذكره أن مفهوم الحوكمة ومبادئها تتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة، وأصحاب الملكيات الكبيرة من الأسهم الذين قد يكونون أفراداً أو عائلات أو كتلة متحالفة، أو أية شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثر في سلوك الشركة. ففي الوقت الحالي، تتزايد مطالب المستثمرين والمؤسسين في بعض الأسواق باعتبارهم أصحاب حقوق الملكية في أن يكون لهم دور في حوكمة الشركات، وعادة لا يسعى المساهمون الأفراد إلى ممارسة حقوقهم في الحوكمة، ولكنهم قد يكونون أكثر اهتماماً بالحصول على معاملة عادلة من المساهمين ذوي الملكيات الغالبة ومن إدارة الشركة، يكون للدائنين دور مهم في عدد من أنظمة حوكمة الشركات، ويمكنهم أن يقوموا بدور المراقب الخارجي على أداء الشركة، كما يلعب العاملون دوراً مهماً بالإسهام في نجاح الشركة وأدائها في الأجل الطويل، بينما تعمل الحكومات على إنشاء الإطار المؤسسي والقانوني الشامل لحوكمة الشركات، ويتباين دور كل من هذه الأطراف وتفاعلاتهم فيما بينهم تبايناً واسعاً وذلك حسب الظروف السياسية والاقتصادية والثقافية السائدة.

خامساً: ركائز حوكمة الشركات:

ما تقدم يمكننا القول إنه يوجد ارتباط بين السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي وبين السياسات الهيكلية، فأخذ العناصر الأساسية في مجال تحسين الكفاءة الاقتصادية هو أسلوب حوكمة الشركات، والذي يشتمل على مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية للشركة، ومجلس إدارتها والمساهمين فيها، وغيرهم من الأطراف وأصحاب المصالح بأشكال مختلفة فيها، كما يقدم أسلوب حوكمة الشركات الهيكل الذي تتحدد خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف، ومتابعة الأداء، علاوة على ذلك توفر الحوكمة الحوافز الملائمة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة لمتابعة الأهداف التي تنسجم مع مصالح الشركة والمساهمين فيها، فضلاً عن تيسيرها للمتابعة الفعالة عن طريق تشجيع الشركات على استخدام مواردها بصورة أكثر كفاءة، ولا يعتمد إطار حوكمة الشركات على الإطار الاقتصادي الذي تعمل الشركات خلاله وإنما أيضاً على البيئة القانونية، والتنظيمية والمؤسسية في المجتمع، بالإضافة إلى ذلك ثمة عوامل أخرى تؤثر في إطار الحوكمة كأخلاقيات المهن، وإلمام الشركات بالمصالح والاهتمامات الاجتماعية والبيئة داخل المجتمعات التي تعمل بها، حيث إن مثل هذه العوامل لها تأثيرات مهمة على سمعة الشركة ونجاحها، من هذا يتضح أن للحوكمة ثلاث ركائز أساسية هي:

- السلوك الأخلاقي.
- الرقابة والمساءلة.
- إدارة المخاطر.

وتتضمن كل ركيزة مجموعة من النقاط يمكن عرضها بالشكل التالي:



شكل يوضح ركائز حوكمة الشركات

أسئلة حول الفصل الثالث عشر

1- من المستفيد الأول من حوكمة الشركات:

أ- الدولة ب- المجتمع المالي جـ- الشركات د- المساهمين

2- هل ثمة علاقة للفساد الإداري في عرقلة الحوكمة؟

أكتب موضوعاً عن حالة سورية.

3- ما موقف المشرع السوري من لجنة التدقيق ؟

وهل لهذه اللجنة أي أثر على الحوكمة في الوقت الحاضر؟

4- ما الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في حوكمة الشركات؟

5- هل ثمة دور للمدقق الداخلي في حوكمة الشركة؟

الفصل الرابع عشر : التدقيق الداخلي

بعد دراسة هذه الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي :

1-حاجة الإدارة إلى التدقيق الداخلي

2- مفهوم التدقيق الداخلي.

3- نشوء مهنة مستقلة تهتم بالتدقيق الداخلي

4- معايير هذه المهنة.

الفصل الرابع عشر: التدقيق الداخلي

تمهيد

لاحظ المدير العام أن كثيراً من التقارير التي ترفع إليه من الإدارة الوسطى تفتقر إلى الدقة، وحين يحضر مدقق الحسابات الخارجي يقوم بتصحيح بعض الأخطاء التي يصادف إن يلاحظها، وقد يشير في تقريره، أو شفهياً، إلى عدم فهم الخطط والسياسات المعتمدة، أو أن هذه الخطط أو السياسات لن تقدم علاجاً ناجحاً لمشكلات الشركة، لذا كان المدير العام يلجأ إلى سؤال المدقق الخارجي ليقدم له النصح في تقارير خاصة، مقابل أجر خاص مرتفع غالباً، وكثيراً ما كان المدقق الخارجي يتذمر من هذه الخدمات المتكررة التي يطلبها المدير العام. لأن بعض هذه الخدمات يهدد استقلال المدقق الخارجي، فإن المدقق الخارجي يتقدم بتقريره عن مدى عدالة القوائم المالية التي تعدها الإدارة، وهو يوجه تقريره إلى المساهمين، كما يستفيد من هذا التقرير أطراف مختلفة في المجتمع المالي كالسوق المالي أو البورصة، والشركات وشركات الخدمات المالية المختلفة، ولذا فإن من غير المناسب أن يقوم المدقق الخارجي نفسه بتقديم خدمات استشارية تعمل الإدارة في هديها، ثم يقوم بتدقيقها وتقويم مدى عدالتها في تقريره المالي، فيكون كلاعب الكرة الذي يكون لاعباً وحكماً في وقت واحد.

وهذا ما جعل المدير العام يفكر بتعيين مدقق أو مدقق داخلي يركز على قضايا القوائم المالية التي تهم المجتمع المالي، بالإضافة إلى القضايا الأخرى التي تهم الإدارة أكثر من المجتمع المالي كتقويم المخاطر، أو حل بعض المشاكل التي تخلق قيمة مضافة كبيرة للإدارة، وقد يكون هذا الموظف من العاملين في منشأة التدقيق الخارجي في السابق، وقد يكون من بين العاملين في الشركة، ومن الذين كسبوا خبرة طويلة في النواحي الفنية والمالية والإدارية، وحين يصبح حجم العمل أكبر من إمكانات هذا المدقق الداخلي، يضطر إلى تعيين عدد من الموظفين الذين يعملون في إدارة تسمى إدارة التدقيق أو التدقيق الداخلي.

وقد يلجأ المدير إلى منشأة مهنية للتدقيق الداخلي، وليس التدقيق الخارجي التي تتمكن من تقديم خدمات مهنية بناء على معايير مهنية أخرى غير معايير التدقيق الخارجي ، وإن كانت تأثرت فيها إلى حد بعيد.

أولاً: العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق الداخلي:

تطورت نظرة المجتمع الاقتصادي لوظيفة التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة، وقد أسهمت كثير من العوامل في ظهور الحاجة إلى وظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركات، ومن هذه العوامل ما هو مهني، ومنها ما هو أكاديمي، حيث كان التدقيق الداخلي قديماً تمارس من قبل موظف يعمل داخل الشركة كي يتصيد أخطاء العاملين فيها، وكان هدفها الأساسي حماية الأصول وكشف الأخطاء والغش، حيث كان الأشخاص الذين تراجع أعمالهم يطلقون على المدقق الداخلي لفظ جاسوس الإدارة أو عين الإدارة، حيث كان المدقق الداخلي في خدمة إدارة الشركة، وبعد ذلك ظهرت عوامل أدت إلى تغيير نظرة الإدارة والشركات والمجتمع إلى التدقيق الداخلي، وأدت إلى زيادة أهميته، ويمكننا عرض أهم هذه العوامل كما يلي:

أ- اتساع حجم الشركات وتعقد عملياتها:

أدى اتساع حجم الشركة، وتشعب نشاطها إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده، واستخدام عدد كبير من العاملين، وقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة التي كانت قائمة عندما كان حجم الشركة صغيراً من ناحية، وإلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن عن طريقها تتبع العليات، وتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة من ناحية أخرى، الأمر الذي استوجب استخدام نظم رقابة داخلية، وحتى تطمئن الإدارة على سلامة نظم الرقابة الداخلية كان لابد من وجود التدقيق الداخلي التي تعمل على تقييم كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفاعليتها داخل الشركة.

ب- حاجة الإدارة العليا المتزايدة إلى التقارير الدورية الدقيقة:

تحتاج الإدارة بصفة دورية ومستمرة إلى بيانات ومعلومات إدارية ومحاسبية دقيقة وذلك لمساعدتها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة، وهذا يتطلب وجود وظيفة

التدقيق في الشركة كي تتأكد من دقة هذه المعلومات والبيانات وسلامتها قبل تقديمها للإدارة العليا، علاوة على ذلك يرى البعض أن مسؤولية التدقيق الداخلي قد توسعت لتشمل تدقيق العمليات، وتقديم الاستشارات، واقتراحات تحسين العمليات وذلك باعتبارها وسائل لزيادة العائد.

ج- رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة للأطراف الخارجية:

إذا كانت الإدارة ترغب في الظهور بالمظهر الحسن تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة أو الجهات الخارجية الأخرى، فإنها مجبرة على أن تقدم البيانات الصحيحة إلى هذه الجهات التي تستخدم تلك البيانات في اتخاذ القرارات، فإذا كانت هذه البيانات خاطئة أو مضللة، أو تأخر موعد تقديمها، فإنه تقع على الإدارة عقوبات تنص عليها قوانين مختلفة، كما يستدعي الأمر وجود تلك البيانات حاضرة وصحيحة عند الطلب، ولا يتسنى لها ذلك إلا إذا أعدت نظاماً فعالاً للرقابة الداخلية وطبقته، ويكون للمدقق الداخلي دور كبير في تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وتطبقه بشكل فعلي.

د- ظهور المنشآت ذات الفروع وتزايد نطاق العمليات الدولية:

أدى ظهور المنشآت ذات الفروع وتباعد هذه الفروع عن المركز الرئيسي إلى ضرورة إيجاد وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك بهدف ضمان سلامة العمل في تلك الفروع، ويتم ذلك عن طريق إرسال المدقق الداخلي إلى هذه الفروع لتدقيق أعمالها، ولمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات، حيث تتزايد أهمية وظيفة التدقيق الداخلي كلما انتشرت أعمال الشركة جغرافياً.

هـ- التطورات التكنولوجية المتقدمة:

أثار الاستخدام المتزايد لتكنولوجية المعلومات مخاوف جديدة تتعلق بأمن الأصول وحمايتها وبأمن البيانات، الأمر الذي اقتضى على الشركات أن تصمم نظم الرقابة وتنفذها كي تتمكن من خلالها إدارة المخاطر على نحو ملائم، حيث جعلت تلك التطورات المتقدمة دور التدقيق

الداخلي أكثر أهمية بشكل واضح، ويعد التنفيذ للتدقيق الداخلي أمراً مهماً في تصـميم نظـم البيانات الجديدة وتطويرها، حيث يسمح ذلك للشركات بتصميم أساليب الرقابة الداخليـة فـي النظم الجديدة، بدلاً من أن يتم مراقبتها بعد التصميم الفعلي، علاوةً على ذلك مكنت التقنيـات الجديدة المدقق الداخلي من أداء اختبارات التدقيق والقيام بتحليلات بشكل أسرع وأكثر جدوى اقتصادية.

و- تحول مهنة التدقيق الخارجي إلى تدقيق اختباري:

كان مدقق الحسابات الخارجي يقوم بتدقيق تفصيلي للعمليات كافة عندما كان حجـم الشـركة صغيراً ونشاطها محدوداً، ولكن باتساع حجمها وتشعب عملياتها وتعقدها أصبح من المتعـذر القيام بتدقيق شامل، وحتى إذا كان ذلك ممكناً، فإنه يتطلب وقتاً طويلاً وتكلفة زائدة قد تكـون غير اقتصادية، أمام هذا التحول كان لابد من أن يتوافر نظام رقابة داخلي فعال، ويعدّ وجـود تدقيق بالشركة من أهم أركان نظام الرقابة الداخلية الفعال.

ز- الزيادة في حالات فشل المنشآت وإفلاسها:

نتيجة للزيادة في حالات فشل الشركات وإفلاسها في الولايات المتحدة في الأربعينيـات مـن هذا القرن، أجريت العديد من الدراسات والبحوث حول أسباب هذا الفشـل والإفـلاس، وقـد خلصت هذه الدراسات إلى أن السبب هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور فـي استقلالية مجلس الإدارة، أو انخفاض جودة أداء لجان التـدقيق، أو غيـاب وظيفـة التـدقيق الداخلي، لذا بدا الاتجاه نحو ضرورة الاعتراف بالتدقيق الداخلي باعتبارها مهنة لها مقوماتهـا التي تمكنها من تحقيق الغرض منها.

ح- ظهور المنشآت المالية الكبيرة:

إن ظهور البنوك وشركات التأمين الكبيرة وما يتطلبه ذلك النوع من الشركات إلـى تـدقيق مستمر دقيق أولاً بأول، وقبل حدوث العمليات وبعدها للتأكد من سلامتها ودقتها، فإن الأمـر يحتاج إلى تخصيص قسم مستقل للتدقيق الداخلي للتأكد من سلامة العمليـات خصوصـاً وإن

الوقوع في أية أخطاء أو غش في مثل هذه الشركات يؤثر على سمعتها المالية والتشغيلية من جهة وعلى الاقتصاد العام من جهة أخرى.

كل هذه العوامل أسهمت بشكل أو بآخر في زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتطويرها مفهوماً وأسلوباً وإجراءات.

هذه العوامل وغيرها دفعت الإدارة إلى إحداث إدارة للتدقيق (الرقابة) الداخلي، تمثل أداة تقويمية موضوعية للسهر على تقويم نظم للرقابة الداخلية وتطويرها، والقيام ببعض الأنشطة الأخرى بهدف تحسين ظروف عمل المنظمة مهما كان شكلها، وتقويم المخاطر المختلفة التي تحيط بها ورفع مستوى الحوكمة التي تدار المنظمة من خلالها.

ثانياً – مفهوم التدقيق الداخلي:

تطور مفهوم التدقيق الداخلي مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، حيث كان ينظر إليه منذ قرون مضت على أنه وظيفة رقابية تمارس في المنشآت المختلفة، وهي تتبع الوظيفة الرقابية لإدارة المنشأة وتتأثر بأهدافها، ويتطور بتطورها، وقد نشأت الحاجة إليه نتيجة لوجود وسيلة تحقق مستقلة بغرض الحد من التلاعب والأخطاء. وبغرض حماية الأصول، ويعود وجود التدقيق الداخلي إلى أكثر من ستة آلاف عام مضت حيث يعتقد بوجود دليل على أن هناك نظماً رسمية للتسجيل والتحقق كانت تستخدم في ذلك الوقت في منطقة الشرق الأدنى، وفي القرن الثامن عشر الميلادي بدأ الاهتمام بالتدقيق الداخلي يزيد في أوروبا، وذلك نتيجة ظهور حالات غش وتلاعب كثيرة، ومع انتقال النظم المحاسبية والإدارية والتدقيق إلى الولايات المتحدة، والنمو المضطرد في أنشطة الأعمال بدأ الاتجاه نحو ضرورة وجود وظيفة رقابية مستقلة داخل الشركة، حيث كان مفهوم التدقيق الداخلي في تلك الحقبة ينحصر في أنه مجرد نشاط بسيط داخل الإدارة المالية للشركة، تنحصر مهمته في التأكد من سلامة العمليات المالية والمحاسبية، عن طريق رقابة مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة، وتعقب حالات التلاعب والأخطاء لخدمة المدير المالي.

ونتيجة للعوامل آنفة الذكر زاد الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة، وظهرت الحاجة إلى وجود التدقيق الداخلي باعتبارها نشاط رقابة مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية وكفاءة، وذلك من خلال تقويم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات، وحماية الأصول والتحقق من دقة السجلات المحاسبية واكتمالها وما يحتوي عليه من بيانات وتقويم كفاءة العمليات التشغيلية للمنشأة، وكفاءة العاملين فيها وأمانتهم، وترتب على ذلك الاعتراف بالدور الذي تقوم به التدقيق الداخلي بوصفها وظيفة رقابية تمتد إلى كافة الجوانب المالية والتشغيلية بالشركة.

وفي عام 1941 تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية بغرض تطوير التدقيق الداخلي، والاعتراف بها بوصفها مهنة، لها معاييرها المهنية وقواعدها للسلوك المهني يجب الالتزام بها، وضرورة التعلم والتطوير المستمر لممارسي المهنة. وبرز دور معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) حينما أصدر في عام 1947 نشرة مسؤوليات المدقق الداخلي التي تحدد طبيعة التدقيق الداخلي وأهدافه، ومسؤوليات المدقق الداخلي، وقد ورد بالنشرة تعريف للتدقيق الداخلية على النحو التالي: ونشاط محايد يتم داخل المنشأة بقصد تدقيق العمليات المحاسبية والمالية باعتبارها أساساً لتقديم خدمات وقائية للإدارة، وهي نوع من أنواع الرقابة التي تعمل عن طريق قياس فاعلية أنواع الرقابة الأخرى وتقييمها ويهتم بالعمليات ذات الطبيعة المحاسبية والمالية.

من التعريف نجد أن التدقيق الداخلي هي نوع من أنواع الرقابة، ويهتم بالجوانب المحاسبية والمالية، وتكون الإدارة هي المستفيد الوحيد منها، وأن هدفه وقائي فقط.

وفي عام 1971 أصدر المعهد تعريفاً جديداً للتدقيق الداخلي جاء فيه أن التدقيق الداخلي يمثل نشاطاً تقييمياً محايداً داخل المنشأة لتدقيق عملياتها بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة، فهو جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس فعالية نظم الرقابة الأخرى وتقييمها.

من التعريف نلاحظ أنه تم توسيع مجال عمل للتدقيق الداخلي حيث شمل تقييم جميع العمليات سواء كانت مالية أو غير مالية، كما تم التوسع في الأهداف حيث لم يقتصر هذا التعريف على الأهداف الوقائية، ولكنه تناول الأهداف البناءة وهذا معنــاه أن الإدارة تطلــب مــن المــدقق الداخلي التقييم واقتراح الحلول للمشاكل، وتوجيه الموظفين إن أمكن، وإبداء الآراء ومتابعــة تنفيذ التوجيهات.

وفي عام 1978 اصدر المعهد (IIA) معايير التدقيق الداخلية، حيث تضمنت مقدمة هــذه المعايير بعض ما تضمنته قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي، وتنقسم معايير التدقيق الــداخلي إلى خمسة أقسام أساسية تناولت الجوانب المختلفة للتدقيق الداخلي فــي أي شــركة، وســيتم الحديث عنها بالتفصيل بالفقرة التالية.

وفي عام 1986 تم إصدار تعريف جديد للتدقيق الداخلي من المعهد المــذكور علــى النحــو التالي: هي وظيفة تقييمية تؤسس داخل المنشأة لفحص نشاطاتها وتقييمها باعتبارهــا خدمــة للمنشأة، وهدف التدقيق الداخلي مساعدة موظفي المنشأة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية، ومــن أجل هذه الغاية، تزودهم التدقيق بالتحليلات، والتقييمات، والتوصيات، والمشورة والمعلومات الخاصة بالنشاطات التي تقوم بتدقيقها.

وبذلك أصبح التدقيق الداخلي أداة لخدمة المنشأة كلها وليس فقط إدارتها، ونتيجة للزيادة فــي حالات فشل الشركات وإفلاسها في الولايات المتحدة الأمريكية، الأمــر الــذي دفــع بمعهــد المدققين الداخليين (IIA) في 1999 لإصدار تعريف جديد للتــدقيق الــداخلي ينســجم مــع الظروف والأوضاع الجديدة، وطبقاً لذلك فإن التدقيق الداخلي هو نشــاط مســتقل استشــاري موضوعي ومطمئن، يهدف إلى زيادة عائد عمليات المنشــأة وتحســينها، وتســاعد التــدقيق الداخلي المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجيــة منظمــة لتقيــيم عمليــات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتحسين فعاليتها.

يتضح من هذا التعريف النقاط التالية:

أ- لم يحدد الجهة التي تقوم بالتدقيق الداخلي، وهذا يعني أنه يمكن أن تمارس التدقيق الداخلي من قبل قسم تابع للمنشأة أو من خارجها عن طريق التعاقد الخارجي.

ب- إن التدقيق الداخلي جزءاً من نظام الرقابة الداخلي عامة ومسؤولية تقييمه ظلت من ضمن مهام التدقيق الداخلي.

ج- إن خدمات التدقيق الداخلي هي خدمات وقائية وإنشائية بآن واحد، فهي وقائية لأنها تحمي الأموال والخطط الإدارية والسياسات، وإنشائية لأنها تضمن دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسات العامة، ولأنها تدخل التحسينات على الخطط الإدارية والرقابية.

د- الاعتراف بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي لتلبي حاجات الإدارة.

هـ- أظهر الأهمية المتزايدة لمفهوم الحوكمة وأن أنظمة الرقابة وجدت للمساعدة في إدارة المخاطر.

ويلاحظ من العرض السابق التطور الذي لحق بالتدقيق الداخلي وذلك فيما يتعلق بالمفهوم والأهداف والوظائف.

هذا وقد عرف التدقيق الداخلي في المعيار الدولي للتدقيق رقم (610) على أنه يعني فعالية تقييميّة ضمن المنشأة لغرض خدمتها، ومن ضمن وظائفها اختبار ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي وفعاليتهما وتقييمهما ومراقبتهما.

وقد أحدثت في سورية إدارات للرقابة الداخلي ترتبط بالإدارة العليا من جهة، وبالهيئة المركزية للرقابة الداخلي من جهة أخرى بموجب القانون 24 الصادر عام 1981، وقد عمل بهذا القانون في كافة جهات القطاع العام الاقتصادي والإداري أيضاً.

أما في مشروعات القطاع الخاص فهي خاضعة لأنظمتها الخاصة التي تنظم وجود مثل هذه الإدارات التي تنشأ لمصلحة إدارة المشروع ونادراً ما تستفيد منه جهات أخرى خارج المشروع، ولما كانت غالبية مشروعات القطاع الخاص المحلي فردية أو عائلية فما زالت تفتقر إلى إدارات تدقيق داخلية متخصصة، إلا أن نشوء شركات مساهمة في أعقاب صدور

القانون 10 لعام 1991 فتح الباب لنشوء مشروعات متقدمة في المستقبل، وما لا شك فيه أن الشركات الخاصة وشركات التأمين تعتمد على إدارات متخصصة للتدقيق الداخلي بصورة عامة، غير أن تبعية إدارة الرقابة أو التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا كمدير الشركة أو مدير الشركة قد يحمل في طياته تهديداً لاستقلال الرقابة الداخلية، ويهددها بالتحيز التي تجعل تقاريرها أقل أهمية أو فائدة.

ثالثاً: أنواع التدقيق الداخلي:

تساير التدقيق الداخلي حاجات المشروعات المتنامية على أن أهم أنواعها هي:

1- تدقيق الالتزام:

ويهدف إلى التأكيد من أن المنظمة الخاضعة للتدقيق تعمل بما يتفق مع القوانين والتعليمات الناظمة لعملها أو الالتزامات العقدية المفروضة عليها، بالإضافة إلى السياسات والإجراءات المقررة من الإدارة. وهي تشبه التدقيق المالي التي يقوم بها المدقق الخارجي في مرحلة تقويم نظم الرقابة الداخلية، وهي أكثر أنواع التدقيق الداخلي شيوعاً.

2- تدقيق العمليات وهو التدقيق الهادف إلى اختبار ما إذا كانت وظائف المنظمة تنجز أهدافها بشكل فعال وتعمل بكفاءة واقتصادية.

3- تدقيق نظم المعلومات:

ويهدف إلى اختبار أمن تشغيل بيانات نظم المعلومات ونزاهتها بالإضافة إلى البيانات التي أخرجتها هذه النظم، ويتضمن ذلك أن السجلات الخاصة بالعمليات المالية والتشغيلية والتقارير المعدة على أساسها تتضمن معلومات: دقيقة، قابلة للتصديق، معدة في الوقت المناسب، تامة، ومفيدة.

4- تدقيق الأداء : وتتضمن:

أ- تدقيق الاقتصادية والفعالية وهو تدقيق برنامج محدد أو نشاط يتعلق أساساً في الفعالية والاقتصادية لوظيفة معينة ويختبر:

- ما إذا كانت الشخصية المعنوية حصلت على مواردها الاقتصادية واستخدمتها باقتصادية وفعالية.

- أسباب عدم الاقتصادية إذا كانت مطبقة.

- مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة.

ب- تدقيق البرامج: وهو تدقيق برنامج محدد أو نشاط محدد يركز بشكل أساسي على المخرجات من حيث (كفاءتها) ويختبر:

- إنجاز الأهداف المرغوبة المحددة مقدماً.

- فعالية البرامج لإنجاز أهداف محددة.

- الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة بالبرنامج أو الوظيفة الخاضعة للمدقق.

5- تدقيق البيئة:

ويتضمن:

آ- تدقيق الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة وتسري على ما يجري من عمليات أو ما جرى في الماضي أو ما يتوقع إجراؤه في المستقبل.

ب- تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر بيئية في المستقبل.

جـ- تدقيق الأضرار البيئية المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين، والتخلص من الفضلات.

د- تدقيق الحد من التلوث:

في المجالات التالية:

- استرداد المنتجات المستخدمة.

- الحد من التلوث من المنبع.

- إعادة التدوير أو إعادة الاستخدام.

- الوفر في الطاقة.

- المعالجة.

- التخلي.

- الإيجار.

هـ- تدقيق الالتزامات الخاصة بالبيئة.

و- تدقيق المنتجات.

بهدف التأكد من أن هذه المنتجات تتفق مع الالتزامات الخاصة بالتلوث.

رابعاً: مجمع المدققين الداخليين:

لقد انبثق عن نشوء مهنة التدقيق الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية مجمع للمدققين الداخليين / Institute of internal Auditors ويرمز إليه عادة (IIA) ومن بين أهم أهداف هذا المجمع:

1- تعميق المعرفة الخاصة بالتدقيق الداخلي وتعليمه والموضوعات المتعلقة به.

2- بناء معايير متقدمة للنزاهة والشرف والتكوين بين المدققين الداخليين.

3- نشر المعلومات الخاصة بالتدقيق الداخلي، وممارستها وشروط العضوية بها لإعلام الأشخاص المهتمين والجمهور.

4- لتشجيع نشر المقالات المتعلقة بالتدقيق الداخلي وممارستها ومناهجها.

5- لإنشاء مكتبات خاصة بالتدقيق الداخلي وغرف اجتماعات خاصة به وغرف خاصة لممارسة أعضائه.

6- تشجيع تبادل المعرفة والخبرة بين أعضائه.

7- تجهيز الممارسين في التدقيق الداخلي بالمعايير المهنية اللازمة لممارسة عملهم، بالإضافة إلى تعريف مجالس الإدارة ولجان التدقيق بهذه المعايير، وبالممارسة الأفضل للمدقق الداخلي.

8- لفعل الأشياء القانونية والمناسبة لتحقيق أهدافها.

وقد أرسى IIA قواعده المهنية من خلال:

1- منظومة متكاملة من المعرفة على غرار نظم المعرفة ذات العلاقة والمؤهلات المختلفة التي يجب أن يتحلى بها المدققون الداخليون.

2- إدارة برنامج للحصول على شهادة مدقق داخلي مجاز أي :

Certified Internal Auditor

3- إدارة برنامج تعليم مهني مستمر

Continuing professional Education (CPE) . والطلب إلى المدققين الداخليين تنفيذ متطلباته.

4- إرساء إطار للممارسة المهنية تتضمن المعايير، وممارسة الاستشارات والتطوير والقيادة، ودليلاً للسلوك المهني.

5- نشر مجلة فنية وجعلها متاحة للأعضاء.

ويتكون نظام الإرشاد في مجمع المدققين الداخليين ما يلي:

أ- الهياكل واللجان وأهمها:

1- مجلس معايير التدقيق الداخلي Internal Auditing Standards Board

إن IASB هي الهيكل الرسمي الذي يتحمل المسؤولية الرئيسية لتقديم الإرشاد للممارسين، إن يتحمل المسؤولية في تطوير المعايير المهنية للتدقيق الداخلي.

وتمثل المعايير ما يتعلق بممارسة التدقيق الداخلي وتقسم إلى :

1- معايير الصفات (المؤهلات)

2- معايير الأداء

ب- مفهوم معايير التدقيق الداخلي:

ويشير المعيار إلى :

ا- أداة لقياس أداء إدارة التدقيق الداخلي.

2- بيان يهدف إلى بيان كيف يجب أن تمارس التدقيق الداخلي.

3- أداة لقياس أداء كافة أنواع التدقيق الداخلي ودوائره.

حـــ- أهداف المعايير وهي :

1- تحديد المبادئ التي تمثل الممارسة الواجبة للتدقيق الداخلي.

2- تقديم إطار لإنجاز سلسلة واسعة من القيم المضافة الناشئة عن أنشطة التدقيق الداخلي.

3- إرساء الأساس لقياس إنجاز التدقيق الداخلي.

خامساً - معايير التدقيق الداخلي

إن التجربة الرائدة التي حققها مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA فـــي وضـــع معـــايير للتدقيق الخارجي وهي عشرة معايير وضعت تسعة منها عام 1939 وأضيف العاشـــر عـــام 1954 وقد أجرى المجمع تعديلاً عليها عام 1978 وقد وضعت هذه المعايير ضـــمن ثلاثـــة مجموعات هي:

- المعايير العامة أو الشخصية.
- معايير العمل الميداني.
- معايير التقرير.

إن هذه التجربة حدت بمجمع المدققين الداخليين IIA إلى محاولة وضع معايير لمهنة التدقيق الداخلي، علماً بأن عملية التدقيق الداخلي ما زالت تتم في الغالب من قبل إدارة مختصة تعمل داخل المشروع، وفي قليل من الأحيان تمارس من قبل منشأة مهنية تمارس التدقيق الخـــارجي وهي معتادة على تطبيق معايير التدقيق الخارجي، لكنها ترحب إذا وجدت معـــايير للتـــدقيق الداخلي تعتمد عليها في تنفيذ العمل وفي تحديد المسؤولية، في حال حدوث خلاف بين الإدارة المستفيدة من تقرير المدقق الداخلي التي اتخذت قرارات بناء على ذلك التقريـــر وبـــين إدارة التدقيق الداخلي، ومن الطبيعي أن هذه المسؤولية محصورة بين هذين الطرفين بخلاف تقرير

المدقق الخارجي الذي ينشر ويوزع على جهات مختلفة، منها السوق المالي، ما يعطي الأطراف الأخرى الحق بمقاضاة المدقق الخارجي عما أصابها من ضرر، حتى ولو لم يكن المدقق الخارجي على علم مسبق بأن الجهة المتضررة ستعتمد على تقريره في اتخاذ قراراتها.

أما المدقق الداخلي فإن أنظمة الشركة والعقد الذي يعمل بموجبه الموظف في إدارة التدقيق الداخلي هي التي تحدد المسؤولية، إذا كان موظفاً في المشروع. أما إذا كان يعمل في منشأة مهنية فإن العقد أو التكليف هو الذي يحدد طبيعة المهمة المطلوبة والتقرير هو المرجع الأساسي في تحديد هذه المسؤولية. وفي جميع الأحوال فإن كتابة المهمة وفهمها واعتماد التقرير على مستندات موضوعية من الأركان الأساسية التي لابد من العودة إليها في تحديد المسؤولية تجاه الطرف المستفيد، أما المسؤولية تجاه الأطراف الأخرى فهي غير موجودة، إلا إذا نص على ذلك العقد أو قرار التكليف.

ولاشك أن وجود معايير مهنية للتدقيق الداخلي تعود بالفائدة على المدقق الخارجي الذي يستفيد من تقرير المدقق الداخلي عن الأعمال التي قام بها خلال الفترة. وكذلك فإن مثل هذه المعايير فيها الكثير من الفائدة في رفع الوعي المالي للمجتمع المالي بصورة عامة.

وإن تشتت عمليات التدقيق الداخلي بحسب ظروف الشركة وحاجاتها تجعل مسألة وضع معايير لها صعبة للغاية، إلا أن تركيز التدقيق الداخلي على تقويم فعالية الرقابة الداخلي وإدارة المخاطر، يجعل وضع هذه المعايير أكثر وضوحاً.

ويمكن تقسيم المعايير المهنية للتدقيق الداخلي إلى القسمين التاليين:

آ- معايير الصفات العامة:

وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة التدقيق الداخلي في المنشأة، والقائمين بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي فيها.

ب- معايير الأداء:

تحدد مجموعة معايير الأداء طبيعة خدمات التدقيق الداخلي، وتوفر معايير للجودة يمكن على أساسها تقييم أداء هذه الخدمات.

وسنقوم بعرض المعايير التي تدرج تحت كل مجموعة في الفقرة التالية:

1- معايير الصفات العامة: وتتضمن المعايير التالية:

1- معيار الاستقلال التنظيمي

2- معيار الموضوعية

3- معيار التأهيل المهني

4- معيار العناية المهنية

5- معيار الرقابة النوعية

1- معيار الاستقلال التنظيمي:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المتطلبات التي يجب توافرها في الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي في المنشآت المختلفة بغض النظر عن غرضها، أو حجمها، أو هيكلها التنظيمي، أو شكلها القانوني، بما يحقق استقلال إدارة التدقيق الداخلي عن غيره من الوحدات التنظيمية الأخرى داخل المنشأة وبما يسمح بتحقيق الموضوعية لدى المدققين الداخليين.

يجب أن تكون إدارة التدقيق الداخلي مستقلة تنظيمياً بالدرجة الكافية التي تسمح لها بتحقيق مسؤولياتها، ويتحقق الاستقلال التنظيمي عندما يكون المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي مسؤولاً أمام مستوى تنظيمي يسمح لإدارة التدقيق الداخلي بالقيام بمسؤولياته باستقلالية عن الوحدات التنظيمية الأخرى بالمنشأة، وتقضي التطورات الحديثة أن يرتبط بلجنة التدقيق.

يجب ألا تخضع أنشطة التدقيق الداخلي لأي تدخل من أي أطراف داخلية أو خارجية عند تحديد نطاق التدقيق، وتنفيذ العمليات، وتبليغ النتائج.

يجب أن يكون المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي على اتصال مباشر مع لجنة التدقيق أو مع مجلس الإدارة، فالاتصال المنتظم مع مجلس الإدارة يساعد على تأكيد الاستقلال، ويوفر

وسيلة لمجلس الإدارة والمسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي بأن يكون كل منهما على علم بالأمور ذات المصلحة المشتركة، ويحدث الاتصال المباشر عندما يقوم المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي بالحضور والاشتراك في اجتماعات مجلس الإدارة التي تتعلق بمسؤوليته الإشرافية عن التدقيق، والتقارير المالية، والأمور التنظيمية والرقابية. إذ يوفر حضور المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي لهذه الاجتماعات، وتقديم تقارير مكتوبة أو شفوية، تبادلاً للمعلومات فيما يتعلق بخطط إدارة التدقيق الداخلي وأنشطتها. ويجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أن يلتقي مع مجلس الإدارة مرة على الأقل سنوياً.

يتحقق الاستقلال عندما يعتمد مجلس الإدارة تعيين المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أو عزله. ويتعزز الاستقلال أكثر، إذا تم اعتماد الإدارة عن طريق لجنة التدقيق.

يجب تحديد أهداف، إدارة التدقيق الداخلي وصلاحياتها ومسؤولياتها في وثيقة رسمية مكتوبة تنسق مع المعايير المهنية للتدقيق الداخلي (دليل التدقيق الداخلي)، والحصول على موافقة مجلس الإدارة على هذا الدليل، ويجب أن يحدد الدليل موقع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمنشأة، وأن يتضمن الدليل التأكيد على تمكين المدققين الداخليين من الحصول على المعلومات التي يحتاجونها والوصول غير المشروط للسجلات، والممتلكات المادية، والاتصال بالأفراد الذين لهم علاقة بالنشاط محل التدقيق. كما يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي تدقيق الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات المحددة بدليل التدقيق للتأكد من أنها لا تزال كافية لمساعدة إدارة التدقيق الداخلي في تحقيق أهدافها، كما يجب تقويم التدقيق الداخلي بشكل دوري أو في حالة حدوث تغييرات جذرية في المنشأة.

يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أن يقدم سنوياً إلى لجنة التدقيق، من أجل الحصول على موافقتها، وإلى المجلس لإعلامه، ملخصاً بخطة أعمال التدقيق الخاصة بالنشاط، وخطط التوظيف، والموازنة المالية، ويجب على المسؤول أن يقدم أيضاً أي تغييرات أولية في هذه الأمور من أجل اعتمادها وتبليغها، ويجب أن تبين خطة أعمال التدقيق، وخطط التوظيف، والموازنات المالية نطاق أعمال التدقيق الداخلي.

يجب أن تحتوي خطة أعمال التدقيق، وخطط التوظيف، والموازنة المالية، بالإضافة إلـــى أي تغييرات أولية مهمة فيها، على معلومات كافية تساعد المجلس في معرفة ما إذا كانت أهداف إدارة التدقيق الداخلي وخططها تدعم أهداف المنشأة والمجلس وخططهما، ويفضل تبليغ هــذه المعلومات كتابة.

يجب أن لا يحتوي جدول أعمال التدقيق على أي قيد في نطاق التدقيق يمنـــع إدارة التـــدقيق الداخلي من تحقيق أهدافها وخططها، وقد يحد من النطاق في دليل التدقيق الداخلي، أو وصول المدققين الداخليين للسجلات، والموظفين والممتلكات المادية للأنشطة محل التدقيق، أو الجدول الزمني لأعمال التدقيق، أو تنفيذ إجراءات التدقيق الملائمة، أو خطـــة التوظيـــف والموازنـــة المالية المعتمدة.

يجب تبليغ مجلس الإدارة بأي قيد على نطاق الفحص وأثره المحتمل، ويفضل أن يكون ذلـــك كتابياً.

يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي النظر فيما إذا كان من الملائم إعلام المجلـــس بأي قيود على النطاق تم سابقاً تبليغها إلى مجلس الإدارة واعتمادها منه، فقـــد يكـــون ذلـــك ضرورياً وبصفة خاصة إذا كان هناك إعادة تنظيم أو أي تغييرات أخرى في مجلـــس الإدارة أو الإدارة العليا.

يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي تقديم تقرير سنوي أو علـــى فتـــرات أقصـــر لإدارة المنشأة ومجلس الإدارة إذا دعا الأمر، ويجب أن تبرز هذه التقارير النتائج والتوصيات المهمة لعمليات انحرافات مهمة عن الخطط المعتمدة لأعمال التـــدقيق، وخطـــط التوظيـــف، والموازنات المالية، وأسباب ذلك، ويفضل تبليغ تقارير النشاط كتابياً.

تقع على عاتق إدارة المنشأة مسؤولية اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلـــق بنتـــائج التـــدقيق المهمة، وقد تقرر الإدارة العليا أن تتحمل مخاطر عدم تصحيح الحالة التي تضـــمنها التقريـــر بسبب التكلفة المرتفعة، أو أي اعتبارات أخرى، ويجب على المســـؤول عـــن إدارة التـــدقيق الداخلي إخطار مجلس الإدارة بذلك.

يجب على المسئول عن إدارة التدقيق الداخلي الأخذ في الاعتبار إبلاغ مجلس الإدارة بالحالات التي تحملت فيها إدارة المنشأة مخاطر عدم التصحيح التي سبق الرفع عنها، وقد يكون ذلك ضرورياً في حالة وجود تغيرات في الهيكل التنظيمي، أو مجلس الإدارة، أو إدارة المنشأة أو أي تغيرات أخرى.

أما في حالة وجود لجنة تدقيق Audit Committee وهو الاتجاه المعاصر في كافة دول العالم لنزع سلطة الإشراف على إدارة التدقيق الداخلي، وتَلَقِّي تقاريرها من رئيس مجلس الإدارة، وخاصة إذا كان رئيس مجلس الإدارة يعمل مديراً عاماً في الوقت نفسه، وإعطاء هذه الوظيفة إلى لجنة التدقيق التي تتألف من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين الذين لا يعملون بالشركة أو الشركة بشكل مستمر، بل يحضرون اجتماعات مجلس الإدارة وهم المسؤولون عن عملية الرقابة، ويرتبط بهذه اللجنة المدقق الخارجي (أو منشأة التدقيق) والمدقق الداخلي(إدارة التدقيق أو الرقابة الداخلية) أيضاً، وإن ارتباط المدقق بهذه اللجنة يدعم استقلاله أكثر من بقائه مرتبطاً بالمجلس فقط.

أما كونه مرتبطاً بالمدير العام فقط، فهذا يهدد استقلاله لأن المدير العام لن يسمح للمدقق الداخلي في الاقتراب من بعض الملفات التي هو على علاقة بها، بل يُعده سيفاً مسلطاً على الموظفين المعارضين لسلطة المدير العام، ما يجعله يفقد مصداقيته واحترامه من كافة موظفي الشركة.

ولا يوجد ما يمنع من تبعيته إلى رئيس مجلس الإدارة إذا كان الأخير عضواً أو رئيساً للجنة التدقيق، إذا كان رئيس مجلس الإدارة ليس مديراً عاماً، ولا يقوم بأعمال تنفيذية داخل المشروع.

ولعل هذا أحد عيوب إدارات الرقابة الداخلية في جهات القطاع الحكومي في سورية الذي يتبع إلى المدير العام، ولو أن نقله أو تعيينه يحتاج إلى موافقة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

2- معيار الموضوعية:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المتطلبات الواجب توافرها حتى يمكـــن للمـــدقق الـــداخلي أداء العمليات التي يكلف بها بموضوعية.

إذ يجب أن يلتزم المدققون الداخليون بالموضوعية عند قيامهم بأعمال التـــدقيق. ويجـــب ألا تتأثر أحكام المدققين الداخليين بأحكام الآخرين.

تتطلب الموضوعية من المدققين الداخليين القيام بأعمال التـــدقيق بالطريقـــة التـــي تجعلهـــم يعتقدون اعتقاداً صادقاً في نتائج عملهم، وبعدم تقديم أي تنازلات مهمة على حســـاب جـــودة العمل، ويجب عدم وضع المدققين الداخليين في مواقف يشعرون فيها أنهم غير قادرين علـــى إصدار أحكام مهنية موضوعية. ويتطلب ذلك توزيع المدققين الداخليين على العمليات بحيـــث يتم تجنب أي تضارب فعلي أو متوقع في المصالح، ويجب على المسؤول عن إدارة التـــدقيق الداخلي أن يحصل بصفة دورية من العاملين معه على معلومات حـــول أي تضـــارب فـــي المصالح أو أي تحيز متوقع، ويجب الإفصاح عنه مسبقاً قبل البدء في عملية التدقيق.

يجب على المدققين الداخليين إخطار المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي بـــأي حـــالات قـــد يحدث فيها تضارب في المصالح، أو تحيز يمكن استنتاجه بطريقة معقولـــة، ويجـــب علـــى المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي في هذه الحالة إعادة توزيع هؤلاء المدققين على عمليـــات أخرى.

يجب تغيير توزيع المدققين على العمليات بصفة دورية كلما كان ذلك ممكناً.

يجب على المدققين الداخليين عدم القيام بأي مسؤوليات تشغيلية، وإذا أمـــرت الإدارة العليـــا المدققين الداخليين بالقيام بأعمال ليست من أعمال التدقيق، فيجب أن يكون مفهومـــاً أنهـــم لا يباشرون هذه الأعمال باعتبارهم مدققين داخليين. بالإضـــافة إلـــى ذلـــك فإنـــه يفتـــرض أن موضوعية المدققين الداخليين تتأثر سلبياً بتدقيق أي نشاط تكون لهم سلطة عليه أو مســـؤولية عنه. ويجب أخذ هذا التأثير السلبي على الموضوعية في الاعتبار عند التقريـــر عـــن نتـــائج التدقيق.

يجب عدم تكليف الأشخاص المنقولين إلى إدارة التدقيق الداخلي أو الذين يعملون فيه بصفة مؤقتة، لتدقيق الأنشطة التي كانوا يقومون بها سابقاً إلا بعد مضي مدة معقولة، إذ إن هذا التخصيص قد يؤثر سلبياً على الموضوعية، ويفترض أن الموضوعية تتأثر سلبياً إذا قام المدقق الداخلي بخدمات تأكيد لأحد الأنشطة التي كان مسؤولاً عنها خلال السنة السابقة، مع ذلك، فإنه يمكن للمدقق الداخلي تقديم خدمات استشارية تتعلق بعمليات كان مسؤولاً عنها من قبل . إذ إن خدمات التأكيد تستهدف بيان عدالة ما يرد في التقارير والقوائم المالية.

يجب أن يقوم مدير إدارة التدقيق الداخلي بفحص نتائج أعمال التدقيق الداخلي قبل إصدار التقرير النهائي، وذلك للحصول على تأكيد معقول بأن أعمال التدقيق قد تم القيام بها بموضوعية.

لا تتأثر موضوعية المدقق الداخلي بطريقة سلبية إذا أوصى بمعايير رقابية لأنظمة، أو بإجراءات فحص قبل تنفيذها، ولا يعدّ تصميم، أو تطبيق الأنظمة أو وضع إجراءات لها من وظائف التدقيق الداخلي. ويفترض أن القيام بمثل هذه الأنشطة يؤثر سلبياً على موضوعية المدقق الداخلي.

3- معيار التأهيل المهني:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات التأهيل المهني الواجب توافرها في المدقق الداخلي والفريق الفني الذي يساعده في القيام بعمليات التدقيق الداخلي والعمليات الاستشارية التي يقوم بها. التأهيل المهني هو مسؤولية تقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عامة والمدقق الداخلي بمفرده، ويجب أن تخصص إدارة التدقيق الداخلي لكل عملية تدقيق الأشخاص الذين يمتلكون بصفة جماعية المعرفة، والمهارات، والتدريب وغيرها من عناصر التأهيل اللازمة للقيام بالتدقيق بطريقة سليمة، وبما يتفق مع معايير التدقيق الداخلي والسياسات التي تضعها إدارة المنشأة، وبما يتفق والتشريعات والقوانين المعمول بها.

التأهيل المهني لإدارة التدقيق الداخلي:

يجب أن توفر إدارة التدقيق الداخلي تأكيداً بأن المهارة الفنية والخلفية التعليمية للمدققين الداخليين ملائمة لعمليات التدقيق التي سيتم القيام بها، يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي وضع معايير مناسبة للتعليم والخبرة لشغل وظائف التدقيق الداخلي، على أن يؤخذ في الاعتبار نطاق العمل ومستوى المسؤولية، كما يجب عليه الحصول على تأكيد معقول بالنسبة إلى المؤهلات كل مدقق داخلي محتمل ومهارته.

يجب أن تتوافر لدى إدارة التدقيق الداخلي المعرفة، والمهارات، والتدريب وغيرها من عناصر التأهيل اللازمة للقيام بمسؤولياتها. ويجب أن تتوافر لدى موظفي إدارة التدقيق الداخلي بصفة جماعية المعرفة والمهارات الضرورية لأداء مسؤولياتها داخل المنشأة، وتشمل هذه الصفات المهارة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي وإجراءاته وأساليبه.

يجب أن تسند مهما التدقيق الداخلي إلى موظفين مؤهلين، أو الاستعانة بمستشارين مؤهلين ومتخصصين في مجالات مثل المحاسبة، الاقتصاد، التمويل، الإحصاء- معالجة البيانات الكترونياً، الهندسة، الضرائب، والقانون حسب ما تستدعي الحاجة عند القيام بأعمال التدقيق، ولا يشترط أن يكون المدقق الداخلي مؤهلاً في جميع هذه المجالات.

التأهيل المهني للمدقق الداخلي:

يجب أن يكون لدى المدققين الداخليين المعرفة، والمهارات، والتدريب وغيرها من عناصر التأهيل الضرورية للقيام بالعمليات التي يكلّفون بها، وتتمثل المعرفة والمهارات الأساسية في الآتي:

1- المهارة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي وإجراءاته وأساليبه. ويقصد بالمهارة القدرة على تطبيق المعرفة في مواقف من المحتمل مجابهتها، وعلى التصرف فيها دون اللجوء إلى مساعدة وبحث فني متعمق.

2- المهارة في المحاسبة والتدقيق وأساليبها تعدّ ضرورية للمدققين الذين يكون مجال عملهم هو السجلات والتقارير المالية.

3- فهم مبادئ الإدارة حتى يتسنى للمدقق تحديد دلالة الانحرافات عن السياسات الموضوعة وأهميتها وتقويمها، ويقصد بالفهم القدرة على تطبيق المعرفة العامة في حالات من المحتمل مقابلتها، ومعرفة الانحرافات المهمة، والقدرة على إجراء البحث الضروري للتوصل إلى حلول معقولة.

4- إدراك المبادئ الأساسية لفروع مختلفة للمعرفة مثل المحاسبة، الاقتصاد، نظام الشركات، التمويل، الأساليب الكمية، وأنظمة المعلومات، والقانون التجاري، ويقصد بالإدراك القدرة على معرفة وجود مشاكل، أو مشاكل متوقعة، وتحديد مدى البحث الإضافي الذي يجب القيام به، أو المساعدة التي يجب الحصول عليها.

يجب أن تكون لدى المدققين الداخليين المعرفة الكافية لتحديد مؤشرات الغش، إلا أنه من غير المتوقع أن تكون لديهم خبرة الشخص الذي تكون مسؤوليته الأساسية هي اكتشاف الغش وتقصيه.

يجب أن تكون لدى المدققين الداخليين معرفة عامة بالجوانب الرقابية والمخاطر الأساسية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات، وأساليب التدقيق التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات، مع ذلك، فإنه لا يتوقع أن يكون لدى جميع المدققين الداخليين خبرة المدقق الداخلي الذي تكون مسؤوليته الأساسية هي تدقيق تكنولوجيا المعلومات.

يجب أن يكون لدى المدققين الداخليين الخبرة في التعامل مع الأفراد، والقدرة على تحقيق الاتصال مع الجهات المختلفة بفعالية، وهذا يتطلب أن يفهم المدققون الداخليون العلاقات الإنسانية، وأن يحتفظوا بعلاقات طيبة مع الجهات التي يقومون بتدقيقها، وأن تكون لديهم المهارة في الاتصال الشفوي والكتابي بحيث يمكنهم إيصال أمور مثل أهداف التدقيق، والتحليل، والتقويم، والنتائج، والتوصيات إلى الجهة المقصودة بوضوح وسهولة.

يجب أن يحافظ المدققون الداخليون على كفاءتهم وقدراتهم المهنية والفنية من خلال التطوير والتعليم المستمر. والتعرف إلى التطورات والمتغيرات الحديثة في معايير التدقيق الداخلي

وإجراءاته وأساليبه. ويمكن تحقيق ذلك بالاشتراك في برامج التدريب والأبحاث المتخصصة، ومن خلال حضور المؤتمرات، والحلقات الدراسية في الجامعات، والاشتراك في جمعيات لها علاقة بالمهنة والحصول على نشرات لها علاقة بالمحاسبة، والتدقيق، والتدقيق الداخلي.

4- معيار العناية المهنية:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد ما يجب على المدقق الداخلي الالتزام بـه عنـد قيامـه بتنفيـذ العمليات التي يكلف بها.

يجب على المدقق الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في جميع عمليات التـدقيق والعمليـات الاستشارية التي يقوم بها، وأن يقوم بتطبيق المعايير المهنية للتدقيق الـداخلي بدرجـة مـن الحرص المتوقعة من المدقق الداخلي الحريص المؤهل تأهيلاً مهنياً كافياً.

يجب على المدقق الداخلي أن يمارس العناية المهنية اللازمة وذلك بأخذ ما يلي في الاعتبار:

أ- نطاق العمل اللازم لتحقيق أهداف التدقيق.

ب- درجة الصعوبة والأهمية النسبية للأمور التي سوف تطبق عليها إجراءات التدقيق.

ج- مدى كفاية إجراءات إدارة المخاطر والإجراءات الرقابية وفاعليتها.

د- احتمال وقوع أخطاء جوهريـة أو غـش أو عـدم التـزام بالسياسـات والإجـراءات الموضوعية.

هـ- تكلفة العملية مقارنة بالمنفعة المتوقعة منها.

عند ممارسة العناية المهنية اللازمة، يجب على المدقق الداخلي أن يأخذ في الاعتبار إمكانيـة استخدام وسائل التدقيق باستخدام الحاسب، والأساليب الأخرى لتحليل البيانات.

يقصد بالعناية اللازمة العناية والكفاءة المعقولة، ولا يقصد بها الكمال أو الأداء فوق العادي، وتتطلب العناية الواجبة من المدقق القيام بالفحص والتحقق إلى المـدى المعقـول، ولكنهـا لا تتطلب تدقيق تفصيلي لجميع العمليات، ونتيجة لذلك، لا يستطيع المدققون الـداخليون إعطـاء تأكيد مطلق بعدم وجود انحرافات أو الالتزام بالأنظمة، وعلى الرغم من ذلك، فيجب أن يأخذ

المدقق الداخلي في الاعتبار احتمال وجود أعمال غير مشروعة مهمة، أو عدم التزام في جميع عمليات التدقيق الداخلي التي يقوم بها.

عند القيام بعمليات تدقيق، فإن مسؤوليات المدقق الداخلي لاكتشاف الغش تتضمن:

أ- أن تكون لديه المعرفة الكافية بالغش، وبحيث تمكنه من تحديد المؤشرات التي قد تشير إلى ارتكاب غش، وتشمل هذه المعرفة معرفة خصائص الغش، والأساليب المستخدمة لارتكابه، وأنواع الغش المرتبطة بالأنشطة محل التدقيق.

ب- أن يكون متيقظاً للفرص التي قد تسمح بارتكاب الغش مثل نقاط الضعف في الأنظمة الرقابية، فإذا تم اكتشاف نقاط ضعف في الإجراءات الرقابية، فيجب أن تشمل الاختبارات الإضافية التي يقوم بها اختبارات توجه لتحديد أي مؤشرات أخرى للغش، ومن أمثلة هذه المؤشرات وجود عمليات غير مصرح بها، تجاوز الإجراءات الرقابية، وجود استثناءات غير مسوّغة في التسعير، وجود خسائر كبيرة غير عادية، ويجب أن يدرك المدققون الداخليون أن وجود أكثر من مؤشر في وقت واحد يزيد من احتمال وجود الغش.

ج- تقويم المؤشرات المتعلقة باحتمال ارتكاب الغش وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإجراءات إضافية أو ما إذا كان يجب التوصية بإجراء عملية تقصٍ للغش.

د- إبلاغ المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي عن أي حالات غش محتملة مدعومة بأدلة مؤيدة لهذا الاحتمال، وعلى المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي بدوره تقويم الحالة، وإبلاغ السلطات الملائمة داخل المنشأة إذا اتضح أن هناك ما يكفي من المؤشرات لاحتمال وقوع غش بحيث يسوغ التوصية بإجراء عملية تقص.

لا يجب توقع أن يكون لدى المدققين الداخليين معرفة الشخص الذي تكون مسؤوليته الأساسية اكتشاف الغش وتقصيه، ولا تضمن إجراءات التدقيق بمفردها اكتشاف الغش، حتى وإن تم القيام بها بالعناية المهنية اللازمة.

عندما يشك المدقق الداخلي في وجود أمور غير مشروعة، فإنه يجب عليه إخطار السلطات المناسبة بالمنشأة، وقد يوصي المدقق الداخلي بإجراء عملية تقص لهذه الأمور تبعاً للظروف، ويجب عليه بعد ذلك متابعة ما تم إزاءها.

عند القيام بعملية تقص لغش، يجب على المدققين الداخليين القيام بما يلي:

أ- تقدير المستوى المحتمل، ومدى التواطؤ في ارتكاب الغش داخل المنشأة، وقد يكون هذا الأمر من الأهمية بحيث يتجنب المدقق الداخلي إعطاء معلومات، أو تلقي معلومات مضللة من أشخاص ربما يكونون مشتركين في الغش.

ب- تحديد متطلبات المعرفة، والمهارة، والتدريب اللازمة للقيام بعملية التقصي بفاعلية، ويجب القيام بعملية تقويم لمؤهلات المدققين الداخليين المتاحين ومهاراتهم للاشتراك في عملية التقصي للتأكد من القيام بها بوساطة أفراد لديهم الخبرة الفنية الملائمة. ويشمل ذلك التأكد من أمور مثل المؤهلات المهنية، وتراخيص مزاولة العمل، والسمعة، وعدم وجود علاقة مع من هم محل تقصٍ، أو مع أي من العاملين، أو أفراد إدارة المنشأة.

ج- تصميم إجراءات يجب إتباعها لتحديد مرتكبي الغش، ومداه، والأساليب التي استخدمت فيه، وسببه.

د- تنسيق الأنشطة مع أفراد الإدارة، والمستشارين القانونيين، والخبراء الآخرين خلال عملية التقص بالشكل الذي يحقق الهدف منها.

هـ- يجب أن يكون المدققون الداخليون على معرفة بحقوق المدعى عليهم بارتكاب الغش والأفراد الذين يدخلون في نطاق عملية التقصي، وسمعة المنشأة نفسها.

عند الانتهاء من عملية التقص، يجب على المدققين الداخليين تقويم جميع الحقائق التي تم التوصل إليها من أجل:

أ- تحديد ما إذا كانت الإجراءات الرقابية يجب تنفيذها أو تدعيمها لتقليل احتمالات الغش في المستقبل.

ب- تصميم اختبارات تدقيق للمساعدة في اكتشاف وجود غش مماثل في المستقبل.

ج- المساعدة في الوفاء بمسؤوليات المدقق الداخلي في الاحتفاظ بمعرفة كافية عن الغش، وتنمية قدرته على تحديد مؤشرات الغش في المستقبل.

يتكون التقرير عن الغش من التبليغات المتعددة للإدارة شفوية كانت أو مكتبة، ومبدئية كانت أو نهائية، فيما يتعلق بحالة ونتائج عمليات تقصّي الغش. وقد يكون من المرغوب فيه وجود تقرير مبدئي أو نهائي في ختام العملية. ويجب أن يحتوي التقرير على النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي وما إذا كانت توجد معلومات كافية تسوغ القيام بعملية تقصّي للغش، ويجب أيضاً أن يلخص الأسباب التي استند إليها في إعداده لهذا التقرير.

تشمل العناية المهنية اللازمة تقويم معايير التشغيل المعمول بها، وتحديد ما إذا كانت هذه المعايير مقبولة ويتم الالتزام بها، وعندما تكون هذه المعايير غير واضحة، فيجب البحث عن تفسيرات من جهة مختصة، وإذا كان مطلوباً من المدققين الداخليين تفسير أو اختيار معايير التشغيل، فيجب عليهم أن يسعوا للحصول على موافقة الجهات محل التدقيق فيما يتعلق بالمعايير المطلوبة لقياس الأداء التشغيلي، ويفضل أن يشتمل دليل التدقيق الداخلي الذي يسترشد به المدققون الداخليون على الإجراءات التي تتبع في حالات الغش، والإجراءات غير المشروعة، وكيفية إبلاغ النتائج.

يجب على المدققين الداخليين تنمية معرفتهم، ومهاراتهم، وغيرها من عناصر التأهيل من خلال التطوير والتعليم المستمر.

5- معيار الرقابة النوعية :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد ما يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي القيام به لضمان الرقابة النوعية والتطوير في جميع جوانب أنشطة التدقيق الداخلي.

يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي وضع برنامج للرقابة النوعية والتطوير يغطي جميع جوانب أنشطة التدقيق الداخلي، وأن يتابع باستمرار مدى فاعلية هذا البرنامج، ويتضمن

هذا البرنامج تقويماً دورياً، ومتابعة مستمرة لجودة الأداء، ويجب تصميم كل جزء من البرنامج بما يساعد إدارة التدقيق الداخلي في إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، وبما يوفر تأكيداً بأن إدارة التدقيق الداخلي يلتزم بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي، وقواعد السلوك المهني.

يجب أن تتبنى إدارة التدقيق الداخلي خطة لمتابعة الفعالية الكلية لبرنامج الجودة وتقويمها، ويجب أن تتضمن هذه العملية تقويماً داخلياً وخارجياً.

يجب أن يتضمن التقويم الداخلي ما يلي:

* فحصاً مستمراً لأداء إدارة التدقيق الداخلي.

* فحصاً دورياً من خلال التقويم الذاتي أو عن طريق أفراد داخل المنشأة لهم معرفة بأنشطة التدقيق الداخلي ومعاييره.

يجب القيام بالفحص الداخلي بصفة دورية بوساطة أعضاء من موظفي إدارة التدقيق الداخلي الفنيين لتقويم جودة أعمال التدقيق التي تمت. ويجب أن تتم أعمال الفحص هذه كأي عملية تدقيق داخلية، وتعدُ عمليات الفحص الداخلية الرسمية هي أحد أنواع التقويم الذاتي لعمل إدارة التدقيق الداخلي. ويتم هذا الفحص بوساطة فريق أو فرد يتم اختياره بوساطة المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي، وبالنسبة إلى الإدارات الكبيرة للتدقيق الداخلي فقد يكون هناك شخص يعمل مديراً للرقابة النوعية على الجودة أو بأي مسمى ومسؤوليات مشابهة.

تخدم عمليات الفحص الداخلي للجودة بصفة أساسية احتياجات المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي، إلا أنها قد تزود الإدارة العليا ومجلس الإدارة أيضاً بتقويم لعمل إدارة التدقيق الداخلي، ويجب هيكلة عمليات الفحص الداخلي بحيث توضح الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي، ومستوى فاعلية التدقيق، ومدى الالتزام بسياسات المنشأة والإدارة ومعاييرها، ويجب أن يوفر الفحص أيضاً توصيات تهدف إلى تحسين أداء إدارة التدقيق الداخلي .

عندما تكون عمليات الفحص الداخلي الرسمية غير ملائمة لاحتياجات إدارة التدقيق الداخلي، أو مكملة لهذا الفحص، فإنه يمكن استخدام الطرق التالية لتوفير تغطية عناصر من عمليات الفحص الداخلي:

أ- إجراء الفحص بوساطة المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أو مديري التدقيق، أو المشرفين، أو لعينة من عمليات التدقيق، في حالة ما إذا تم القيام بالعمل تحت إشراف مديرين أو مشرفين آخرين ومعملية مستمرة، فإن هذا يوفر تدريباً، وتبادلاً للآراء، وتوحيداً أكبر، كما يوفر تأكيداً للمسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي عن الأداء.

ب- الحصول على تعليقات من الجهات محل التدقيق (بالإضافة إلى ما ينشأ من الاتصال الشخصي) عن طريق استخدام قوائم استقصاء أو مسح إما بصفة عادية بعد كل عملية تدقيق، أو بصفة دورية لعمليات تدقيق مختارة. وتظهر هذه العملية مدى إدراك إدارة المنشأة لأنشطة التدقيق الداخلي، وقد تؤدي أيضاً إلى اقتراحات لجعلها أكثر فاعلية واستجابة لاحتياجات الإدارة.

يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أن يراقب عملية الفحص الداخلي، وعند إعطاء تعليمات إلى الفريق الذي سيقوم بالفحص الداخلي، يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي التأكد من أن الفريق مؤهل ومستقل قدر الإمكان.

يجب أن يتلقى المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي تقريراً مكتوباً لكل عملية فحص داخلي، وأن يتأكد من اتخاذ الإجراء الملائم، وعلى الرغم من أن غرض الفحص الداخلي هو تقويم فاعلية إدارة التدقيق الداخلي لأغراض داخلية، إلا أنه قد يكون من الملائم للمسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أن يتبادل الرأي مع أشخاص خارج الإدارة، مثل إدارة المنشأة، أو مجلس الإدارة ، أو المدققين الخارجيين، وقد يكون الفحص الداخلي مفيداً أيضا بوصفه جزءاً من عملية تقويم الذات تمهيداً لعملية فحص خارجي.

يجب القيام بفحص خارجي لأعمال إدارة التدقيق الداخلي لتقويم جودة عملياتها، ويجب القيام بهذا الفحص بوساطة أشخاص مؤهلين مستقلين عن المنشأة وليس لديهم تعارض في المصالح من حيث الشكل أو المضمون، ويجب إصدار تقرير رسمي مكتوب عند إكمال الفحص، ويجب أن يعبر التقرير عن رأي في مدى التزام الإدارة بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي،

وسياسة التدقيق الصادرة عن إدارة الشركة المعتمدة من مجلس الإدارة ودليل التدقيق الداخلي، وأن يشمل توصيات لإجراء تحسينات، إذا لزم الأمر. وقد يكون للفحص الخارجي قيمة كبيرة للمسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي ولأعضاء الإدارة الآخرين، ومن الأغراض المهمة الأخرى للفحص الخارجي توفير تأكيد مستقل بالجودة لإدارة المنشأة ومجلس الإدارة، وآخرين مثل المدققين الخارجيين الذين يعتمدون على عمل إدارة التدقيق الداخلي.

يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أن يناقش مع إدارة المنشأة ومجلس الإدارة طبيعة الفحص الخارجي في ضوء برنامج الرقابة النوعية على الأداء. وأن يشركهم في اختيار الفاحص الخارجي.

عند اختيار الفحص الخارجي يجب مراعاة أن يتم الفحص بوساطة أفراد مؤهلين مستقلين عن المنشأة ولا يكون لديهم أي تضارب في المصالح حقيقياً كان أو ظاهرياً، والأفراد المؤهلون هم الأشخاص الذين لديهم مهارة فنية وخلفية تعليمية ملائمة لأنشطة التدقيق التي سيتم القيام بها. وقد يشمل ذلك مدققين داخليين من منشأة خارجية، أو مستشارين خارجيين، أو مدققين خارجيين، واستقلال الفاحص عن المنشأة معناه ألا يكون جزءاً من المنشأة التي تنتمي إليها إدارة التدقيق الداخلي أو تحت سيطرتها، وعند اختيار فاحص خارجي يجب أن يؤخذ في الاعتبار احتمال وجود تعارض في المصالح حقيقي أو ظاهري نتيجة لوجود علاقات في الحاضر أو في الماضي بين الفاحص الخارجي وإدارة المنشأة، أو إدارة التدقيق الداخلي فيها.

يجب على فريق الفحص، عند اكتمال عملية فحص خارجي، إصدار تقرير رسمي يحتوي على رأي في مدى التزام إدارة التدقيق الداخلي بالمعايير المهنية، ويجب أن يتناول التقرير أيضاً مدى الالتزام بدليل التدقيق الداخلي والمعايير الأخرى ذات الصلة، وأن يشمل توصيات ملائمة للتحسين، ويجب أن يوجه التقرير إلى الشخص الذي طلب عملية الفحص في المنشأة، ويجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي إبلاغ نتائج التقويم الخارجي لمجلس الإدارة،

وإعداد خطة عمل استجابة إلى أي تعليقات وتوصيات مهمة يحتوي عليها تقرير الفحص الخارجي، ومتابعة ما تم بصدد هذه التوصيات.

يجب القيام بالفحص الخارجي مرة على الأقل كل خمس سنوات، وعلى الرغم من ذلك،قد تكون هناك ظروف تبرر القيام بالفحص الخارجي على فترات أطول. وتشمل هذه الظروف:

أ- القيام بعمليات فحص ومراقبة مستمرة من جانب مجلس الإدارة.

ب- الاستقرار النسبي لدليل إدارة التدقيق الداخلي وتنظيمها، وأعضائها، وقائمة الأنشطة محل التدقيق.

ويجب أن تؤخذ في الاعتبار أيضاً طبيعة، ونطاق، ودرجة الاستقلال والنتائج الكلية لبرنامج الفحص الداخلي لتحديد فترة الفحص الخارجي.

الفحص الخارجي هو عنصر مهم من برنامج تحقيق جودة الأداء. وعلى الرغم من ذلك، فإن كانت الموارد محدودة، أو لأسباب أخرى قد لا يمكن إجراء فحص خارجي خلال الفترة الحالية، فإنه يجب إعطاء وزن أكبر للإشراف، وللفحص الداخلي الدوري، وطرق مراقبة الجودة الأخرى المتاحة للإدارة، ويكون المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي مسؤولاً سنوياً عن تقدير الظروف التي تحد من وجود فحص خارجي.

يفضل أن يذكر المدققون الداخليون في تقاريرهم أن أنشطتهم قد تمت وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي. مع ذلك، يجب ذكر هذه العبارة فقط إذا أثبت برنامج تقويم الجودة أن إدارة التدقيق الداخلي تلتزم بهذه المعايير.

على الرغم من أن إدارة التدقيق الداخلي يجب أن تلتزم التزاماً كاملاً بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي، وأن يلتزم المدققون الداخليون بقواعد السلوك المهني، فإنه قد تكون هناك حالات لا يتحقق فيها مثل هذا الالتزام الكامل، ويجب في الحالات التي يؤثر فيها عدم الالتزام على تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي، أن يتم الإفصاح عن ذلك لإدارة المنشأة ومجلس الإدارة.

5-2- معايير الأداء: ويندرج تحتها المعايير التالية:

1- معيار إدارة أنشطة التدقيق الداخلي:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤوليات المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي في المنشأة بغض النظر عن غرضها، أو حجمها، أو هيكلها التنظيمي، أو شكلها القانوني.

يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أن يدير هذا النشاط بطريقة ملائمة بحيث تحقق تدقيق الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدتها الإدارة وقبلها مجلس الإدارة، وبحيث يتم استخدام الموارد المتاحة بفعالية وكفاءة، وتتم أعمال التدقيق وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي.

يجب أن يكون لدى المسؤول عن إدارة التدقيق بيان كتابي (دليل) معتمد من الإدارة العليا ومجلس الإدارة، يحدد غرض إدارة التدقيق الداخلي ومسؤولياتها وصلاحياتها، ويحدد موقعها في الهرم الإداري بشكل يكفل لها قدراً مناسباً من الاستقلالية.

تخطيط أنشطة التدقيق الداخلي:

يجب على المسؤول عن التدقيق الداخلي أن يضع خططاً للقيام بمسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي، ويجب أن تكون هذه الخطط متسقة مع دليل إدارة التدقيق الداخلي ومع أهداف المنشأة، وتتضمن عملية التخطيط وضع أهداف الخطط السنوية لإدارة التدقيق الداخلي، وخطط الأعمال، وخطط التوظيف، والموازنات المالية، وتقارير الأنشطة.

يجب أن تكون أهداف إدارة التدقيق الداخلي قابلة للتحقق من خلال خطط تشغيلية وموازنات محددة، وأن تكون قابلة للقياس، على المدى الممكن، ويجب أن تكون مصحوبة بمعايير للقياس وبتواريخ مستهدفة للتحقيق.

يجب أن تشمل جداول أعمال إدارة التدقيق الداخلي ما يلي:

أ- بيان الأنشطة التي سيتم تدقيقها.

ب- توقيت القيام بالتدقيق.

ج- الوقت المقدر المطلوب، مع الأخذ في الحسبان نطاق أعمال التدقيق المخطط وطبيعة ومدى أعمال التدقيق التي يقوم بها آخرون.

ويجب أن تشتمل الأمور التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند إنشاء جدول أولويات أعمال التدقيق على تاريخ آخر عملية تدقيق ونتائجها، الأهمية النسبية ، الخسائر والمخاطر المحتملة، طلبات الإدارة، التغيرات الرئيسية في العمليات التشغيلية، البرامج، الأنظمة، والأنشطة الرقابية، فرص تحقيق منافع تشغيلية، التغيرات في مساعدي التدقيق وقدراتهم.

ويجب أن تكون جداول العمل مرنة بالقدر الكافي لتغطية أي طلب غير متوقع على خدمات إدارة التدقيق الداخلي.

تقدير المخاطر هي عملية مهمة وضرورية لإعداد جدول أعمال تدقيق فعال. وتشمل عملية تقدير المخاطر تحديد الأنشطة محل التدقيق، وتحديد عوامل المخاطرة التي يحتمل أن تتعرض لها، وتقدير أهميتها النسبية.

تبدأ عملية تقدير المخاطر بتحديد الأنشطة محل التدقيق، وعمل قائمة بها، وتتكون الأنشطة محل التدقيق من الموضوعات، الوحدات التنظيمية، أو الأنظمة التي تكون قابلة للتعريف والتقويم، وقد تشكل الأنشطة محل التدقيق:

أ- السياسات، والإجراءات، والممارسات.

ب- مراكز التكلفة، ومراكز الربحية، ومراكز الاستثمار.

ج- أرصدة حسابات الأستاذ العام.

د- أنظمة المعلومات (يدوية والكترونية).

هـ- العقود المهمة والبرامج.

و- الوحدات التنظيمية مثل خطوط الإنتاج أو الخدمات.

ز- وظائف مثل معالجة البيانات الكترونياً، المشتريات، التسويق، الإنتاج، التمويل، المحاسبة، والموارد البشرية.

ح- العمليات التشغيلية مثل المبيعات، التحصيل، الشراء، المدفوعات، المخزون ومحاسبة التكاليف، الإنتاج، الخزينة، الأجور، والأصول الثابتة.

ك- القوائم المالية.

ل- النظم والتعليمات.

تستخدم عوامل المخاطر بوصفها معايير لتحديد الأهمية النسبية واحتمال وقوع أحداث يمكن أن تؤثر على المنشأة بطريقة سلبية، ويجب أن يكون عدد عوامل المخاطر المستخدمة محدوداً، إلا أنه بالقدر الكافي لتزويد المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي بالثقة بأن تقدير المخاطر هو تقدير شامل، وقد تشمل عوامل المخاطر ما يلي:

أ- وجود ضغوط على الإدارة لتحقيق الأهداف.

ب- كفاءة، وكفاية، وأمانة الأفراد.

ج- حجم الأصول، والسيولة، أو حجم العمليات.

د- ظروف المنافسة.

هـ- تعقد الأنشطة أو درجة تقلبها.

و- تأثير العملاء، أو الموردين، والتعليمات الحكومية.

ز- درجة تعقد أنظمة المعلومات الالكترونية.

ح- الانتشار الجغرافي لأنشطة المنشأة.

ط- كفاية نظام الرقابة الداخلية وفاعليتها.

ي- التغيرات التنظيمية، والتشغيلية، والتقنية، أو الاقتصادية.

ك- تقديرات الإدارة، والتقديرات المحاسبية.

ل- مدى قبول نتائج التدقيق والإجراءات التصحيحية المتخذة.

م- تاريخ عمليات التدقيق السابقة ونتائجها.

قد يقرر المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي وضع أوزان لعوامل المخاطرة لتقدير أهميتها النسبية، ويعكس الوزن المعطى لأحد عوامل المخاطرة حكم المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي على الأثر النسبي الذي قد يكون لهذا العامل على اختيار أحد الأنشطة للتدقيق.

يجب أن توفر عملية تقدير المخاطر وسيلة لتنظيم الأحكام المهنية وتكاملها لوضع جدول أعمال التدقيق، وبصفة عامة، يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أن يعطي أولوية أكبر لتدقيق الأنشطة ذات المخاطر العالية.

يجب أن يستخدم المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي معلومات من مصادر متعددة في عملية تقدير المخاطر، وتشمل هذه المصادر، ولكنها لا تقتصر على مناقشات مع مجلس الإدارة وأعضائها مختلفين من الإدارة، ومناقشات بين الإدارة وموظفي إدارة التدقيق الداخلي، ومناقشات مع المدقق الخارجي، وأخذ النظم والتعليمات السارية في الاعتبار، وتحليلات للبيانات المالية والتشغيلية، ودراسة عمليات التدقيق السابقة، واتجاهات الصناعة أو الاتجاهات الاقتصادية.

تمكن عملية تقدير المخاطر المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي من وضع الأولويات في جدول الأعمال، وقد يقوم المسؤول بتعديل جدول الأعمال المخطط بعد أن يأخذ في الاعتبار معلومات أخرى مثل التنسيق مع المدققين الخارجيين وطلبات إدارة المنشأة ومجلس الإدارة.

يجب أن يكون هناك تقدير دوري لأثر أي تغيرات رئيسية في قائمة الأنشطة القابلة للتدقيق أو عوامل المخاطرة ذات الصلة، التي تكون قد حدثت منذ تاريخ إعداد جدول أعمال التدقيق، ويساعد هذا التقدير المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي في عمل التعديلات اللازمة في أولويات التدقيق، وفي جدول الأعمال، ويجب القيام بعملية تقدير المخاطر سنوياً، وعلى الرغم من ذلك، ونظراً إلى تغيّر الظروف، فقد يتم إعادة النظر في أولويات التدقيق التي تم تحديدها من خلال تقدير عوامل المخاطرة وتحديثها خلال السنة.

يجب وضع خطط التوظيف والموازنات المالية، بما في ذلك عدد المدققين، والمعرفة، والمهارات، والتدريب وعناصر التأهيل الأخرى اللازمة للقيام بعملهم من جداول أعمال التدقيق، والأنشطة الإدارية، ومتطلبات التعليم والتدريب، وجهود البحث والتطوير الخاصة بالتدقيق.

يجب تقديم تقارير نشاط بصفة دورية إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة. ويجب أن تقارن هذه التقارير:

أ- الأداء مع أهداف إدارة التدقيق الداخلي وجدول الأعمال.

ب- النفقات مع الموازنات المالية.

ويجب أن تشرح السبب في أي انحرافات رئيسة وأن توضح أي إجراء اتخذ أو تكون هناك حاجة لاتخاذه.

السياسات والإجراءات:

يجب أن يوفر المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي دليلاً مكتوباً للسياسات والإجراءات لإرشاد العاملين في أنشطة التدقيق، ويجب أن يكون شكل السياسات ومحتواها والإجراءات المكتوبة ملائماً لحجم إدارة التدقيق الداخلي وهيكلها ودرجة تعقد الأعمال التي تقوم بها. وقد لا تكون هناك حاجة إلى لوائح رسمية إدارية، ولوائح تدقيق فنية لجميع أنشطة التدقيق الداخلي إذا كان حجم قسم التدقيق الداخلي صغيراً، وفي هذه الحالة يمكن إدارة القسم بطريقة غير رسمية، ويمكن توجيه المدققين الداخليين والرقابة عليهم يومياً من خلال الإشراف عن قرب، واستخدام المذكرات المكتوبة. أما في الإدارات الكبيرة للتدقيق الداخلي، فمن الضروري وجود سياسات وإجراءات رسمية، وأكثر شمولاً لإرشاد العاملين في الإدارة، وضمان الالتزام المستمر بمعايير الأداء الموضوعة.

إدارة الأفراد وتطويرهم:

يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي وضع برنامج لاختبار الموارد البشرية اللازمة للقيام بأنشطة التدقيق الداخلي وتطويرها، ويتضمن هذا البرنامج ما يلي:

أ- وضع توصيف مكتوب للوظائف لكل مستوى من المدققين الداخليين.

ب- اختيار أفراد مؤهلين وأكفاء.

ج- توفير فرص تعليم وتدريب مستمرين لكل مدقق داخلي.

د- تقويم أداء كل مدقق داخلي مرة على الأقل سنوياً.

هـ- توفير إرشاد للمدققين الداخليين عن أدائهم وتطويرهم المهني.

الإشراف:

يجب أن توفر إدارة التدقيق الداخلي تأكيداً بأن عمليات التدقيق الداخلي يتم الإشراف عليها بطريقة سليمة، ويكون المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي مسؤولاً عن توفير إشراف ملائم على أعمال التدقيق، والإشراف هو عملية مستمرة، تبدأ بالتخطيط، وتنتهي بنهاية عملية التدقيق، ويشمل الإشراف ما يلي:

أ- توفير تعليمات مناسبة للمساعدين في بداية عملية التدقيق، واعتماد برنامج التدقيق.

ب- التأكد من تنفيذ برنامج التدقيق المعتمد إلا إذا كان الخروج عنه له ما يسوّغه وأنه قد تم التصريح به.

ج- التأكيد من أن أوراق العمل كافية لتأييد نتائج التدقيق.

د- التأكد من أن تقارير التدقيق دقيقة، وموضوعية، وواضحة ومختصرة، وبناءة، وفي التوقيت المناسب.

هـ- التأكد من أن أهداف التدقيق قد تم تحققها.

يجب توثيق عملية الإشراف، ويكون المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي مسؤولاً عن جميع عمليات التدقيق سواء تمت بمعرفة إدارة التدقيق الداخلي أو لصالحها عن طريق أطراف خارجية.

التنسيق مع المدققين الخارجيين:

يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي تنسيق مجهودات التدقيق الداخلي والخارجي، وذلك لضمان تغطية تدقيق كافية ولتقليل الازدواج في الجهود إلى أقل حد، وتحقيق كفاءة أعمال التدقيق، ويشمل نطاق عمل التدقيق الداخلي أهدافاً مالية، وأهدافاً وأنشطة تشغيلية، ونظراً إلى اختلاف أهداف التدقيق الخارجي عن تلك التي تسعى إليها التدقيق الداخلي، فإن المدقق الخارجي يصمم إجراءاته للحصول على أدلة إثبات كافية لتأييد الرأي في عدالة القوائم المالية السنوية عامة، ويتحدد نطاق عمل المدققين الخارجيين بمعاييرهم المهنية، وتقع عليهم مسؤولية الحكم على كفاية الإجراءات التي تم القيام بها، والأدلة التي تم الحصول عليها لأغراض إبداء الرأي في القوائم المالية السنوية.

الإشراف على عمل المدققين الخارجيين، بما في ذلك التنسيق مع إدارة التدقيق الداخلي هو بصفة عامة من مسؤولية مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق ويجب أن يكون المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي مسؤولاً عن التنسيق مع المدققين الخارجيين، وهو يحتاج في ذلك لدعم مجلس الإدارة لتحقيق تنسيق فعال لأعمال التدقيق.

عند تنسيق عمل المدققين الداخليين مع عمل المدققين الخارجيين، يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي ضمان أن العمل الذي يقوم به المدققون الداخليون لا يكرر عمل المدققين الخارجيين الذي يمكن الاعتماد عليه لأغراض تغطية عمل التدقيق الداخلي، ويجب على المدققين الداخليين القيام بالفحص بالطريقة التي تسمح بأقصى قدر من التنسيق والكفاءة إلى المدى الذي تسمح به المسؤوليات المهنية والتنظيمية لإعداد التقارير.

قد يوافق المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي على القيام بعمل للمدققين الخارجيين فيما يتعلق بتدقيقهم السنوي للقوائم المالية. ويخضع العمل الذي يقوم به المدققون الداخليون لمساعدة المدققين الخارجيين في الوفاء بمسؤوليتهم لأحكام المعايير المهنية للتدقيق الداخلي.

يجب أن يقوم المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي بتقويم دوري منتظم للتنسيق بين إدارة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين. وقد يشمل هذا التقويم أيضاً الكفاءة الكلية للتدقيق الداخلي والخارجي، بما في ذلك التكلفة الكلية للتدقيق.

قد يطلب مجلس الإدارة، باعتباره جزءاً من دوره الإشرافي العام، من المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي تقويم أداء المدققين الخارجيين. ويجب أن يبنى أي تقويم أداء يقدمه المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي على أدلة كافية عن كفاءة عمل المدققين الخارجيين وفاعليتهم.

يجب أن يبلغ المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي نتائج تقويم التنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، بما في ذلك أي تعليقات عن أداء المدققين الخارجيين .

قد يكون مطلوباً من المدققين بموجب معاييرهم المهنية ضمان تبليغ بعض الأمور إلى مجلس الإدارة، ويجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي الاتصال بالمدققين الخارجيين بشأن هذه الأمور بحيث يحصل على فهم لهذه الموضوعات. وقد تشمل هذه الأمور:

أ- نقاط الضعف المهمة في الأنشطة الرقابية.

ب- الأخطاء والغش.

ج- الأعمال غير النظامية.

د- أحكام الإدارة والتقديرات المحاسبية.

هـ- تسويات التدقيق المهمة.

و- أوجه الاختلاف مع الإدارة.

ز- الصعاب التي قوبلت في القيام بعملية التدقيق.

يتضمن تنسيق مجهودات التدقيق ما يلي:

أ- لقاءات دورية لمناقشة الأمور ذات الاهتمام المشترك.

ب- الاطلاع على برامج التدقيق وأوراق العمل لكل منهما.

ج- تبادل تقارير التدقيق وخطابات الإدارة.

د- الفهم المشترك لأساليب التدقيق، وطرقه، ومصطلحاته.

2- معيار طبيعة خدمات التدقيق الداخلي:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد طبيعة الخدمات التي تقدمها إدارة التدقيق الداخلي، ونطاق عملها، وما يقوم به المدققون الداخليون في المنشأة.

يجب أن تساعد إدارة التدقيق الداخلي إدارة المنشأة بالتقويم، والمساهمة في تحسين، عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة في المنشأة وذلك باستخدام مدخل منتظم يمكن من تحقيق أهداف المنشأة.. وتحدد إدارة المنشأة ومجلس الإدارة عادة نطاق عمل إدارة التدقيق الداخلي، والأنشطة التي يجب تدقيقه.

إدارة المخاطر:

يساعد التدقيق الداخلي إدارة المنشأة بتحديد المجالات المهمة التي تكون عرضة للمخاطر وتقويمها، والاسهام في تحسين إدارة المخاطر ونظم الرقابة.

يجب أن تتابع إدارة التدقيق الداخلي وتقوم فاعلية نظام إدارة المخاطر بالمنشأة.

يجب أن تقوم إدارة التدقيق الداخلي بتقويم مجالات التعرض للمخاطر التي تتعلق بحوكمة المنشأة وعملياتها، ونظم المعلومات فيها، وذلك من حيث:

* نزاهة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الاعتماد عليها.

* فعالية العلميات التشغيلية وكفاءتها.

* حماية الأصول.

* الالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود.

عند القيام بعمليات استشارية، يجب على المدققين الداخليين تقويم المخاطر التي تتسق مع أهداف العملية، وأن يكونوا على حذر من إمكانية وجود أي مخاطر مهمة أخرى.

يجب على المدقق أن يضمن المعرفة التي اكتسبها من العمليات الاستشارية بالمخاطر في عملية تحديد مجالات التعرض للمخاطر المهمة في المنشأة وتقويمها.

تقويم كفاية نظام الرقابة الداخلية وفاعليته:

يجب أن تقوم إدارة التدقيق الداخلي، في ضوء نتائج تقدير المخاطر، بتقويم كفاءة الجوانب الرقابية التي تضمن تحقيق الرقابة على المنشأة وعملياتها ونظم المعلومات فيها وفاعليتها.

تقوم إدارة التدقيق الداخلي بفحص كفاية نظام الرقابة الداخلية وفاعليته بغرض تحديد ما إذا كان النظام الموضوع يوفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف المنشأة سيتم تحقيقها بطريقة اقتصادية وبكفاءة. وتعدّ الرقابة كافية إذا قامت الإدارة بالتخطيط وتصميم الأنظمة الرقابية بطريقة توفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف المنشأة سوف يتم تحقيقها بكفاءة وبطريقة اقتصادية. ويلي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم، والأنشطة، والأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعة، فإذا تم القيام بتصميم النظام بطريقة مناسبة، وتم تنفيذ الأنشطة المخططة كما هو محدد لها فإنه من الطبيعي أن تتحقق النتائج المتوقعة.

يتم توفير التأكيد المعقول عندما تتخذ إجراءات بتكاليف معقولة لجعل الانحرافات في حدود المستوى المسموح به، ويفيد ذلك، في منع الأخطاء المهمة والأعمال غير المشروعة أو اكتشافها وتصحيحها خلال مدة معقولة، ويجب أن تؤخذ العلاقة بين التكلفة والمنفعة في الاعتبار عند تصميم الأنظمة الرقابية، إذ يجب موازنة الخسارة المتوقعة المرتبطة بأي تعرض للمخاطر بالتكاليف اللازمة للرقابة عليها.

يتمثل الغرض من فحص فاعلية نظام الرقابة الداخلية في تحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو محدد له. وتكون الرقابة فعالة عندما تدير الإدارة الأنظمة الرقابية بالطريقة التي توفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف المنشأة سيتم تحقيقها ويتضمن ذلك: التصريح بالأداء ومراقبته، ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بصورة دورية، وتوثيق هذه الأنشطة لتوفير تأكيد إضافي بأن الأنظمة تعمل كما هو مخطط لها.

تقويم جودة الأداء:

الغرض من فحص جودة الأداء تحديد ما إذا كانت أهداف المنشأة قد تم تحقيقها، ويجب أن يتحقق المدققون الداخليون من مدى تحقق الأهداف التشغيلية وأهداف البرامج الموضوعة،

ومدى اتفاقها مع أهداف المنشأة كلها، ويتضمن ذلك التحقق من تحقيق الأهـداف الأساسـية للرقابة الداخلية التي تتمثل في :

1- صحة البيانات واكتمالها.

2- الالتزام بالسياسات، والخطط، والإجراءات، والنظم، والتعليمات.

3- حماية الأصول.

4- الاستخدام الاقتصادي والكفء للموارد المتاحة.

5- تحقيق الأغراض العامة، والأهداف الخاصة الموضوعة للعمليات أو البرامج.

يجب على المدققين الداخليين فحص صحة اكتمال البيانات الماليـة والتشـغيلية، والوسـائل المستخدمة لتحديد هذه المعلومات وقياسها وتبويبها والتقرير عنها، وتوفر أنظمة المعلومـات معلومات من أجل اتخاذ القرارات، والرقابة، والتقيد بالمتطلبات الخارجية، ولذلك يجب علـى المدققين الداخليين فحص أنظمة المعلومات، وكلما كان ذلك ملائماً يجب تحديد:

أ- ما إذا كانت السجلات والتقارير المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات دقيقـة، ويعتمـد عليها، وفي التوقيت المناسب، وكاملة ومفيدة.

ب- مدى كفاية الأنشطة الرقابية على السجلات والتقارير وفاعليتها.

يجب على المدققين الداخليين فحص الأنظمة الموضـوعة لضـمان الالتـزام بالسياسـات، والخطط، والإجراءات، والقوانين، والتعليمات التي قد يكون لها تـأثير مهـم فـي الأعمـال والتقارير، وأن يحددوا ما إذا كانت المنشأة قد التزمت بذلك، وتقـع مسـؤولية وضـع هـذه الأنظمة على عاتق الإدارة، ويكون المدققون الداخليون مسؤولين عن تحديد ما إذا كانت هـذه النظم كافية وفعالة، وما إذا كانت الأنشطة محل التدقيق تلتزم بمتطلباتها.

يجب على المدققين الداخليين فحص وسائل حماية الأصول، وكلما كان ذلك ملائماً، التحقـق من وجود الأصول، ويجب على المدققين الداخليين فحص الوسائل المستخدمة لحماية الأصول من الأنواع المختلفة من الخسائر مثل خسائر السرقة، والحريق، والأنشطة غير المشـروعة،

والتعرض إلى العوامل الجوية، ويجب على المدققين الداخليين، عند تحققهم من وجود الأصول، استخدام إجراءات تدقيق ملائمة.

يجب على المدققين الداخليين تقويم كفاءة استخدم الموارد المتاحة للمنشأة، وتكون الإدارة مسؤولة عن وضع معايير للتشغيل لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد في الأنشطة المختلفة، وتكون هذه المعايير مكتوبة بشكل رسمي للرجوع إليها عند الحاجة، ويكون المدققون الداخليون مسؤولين عن تحديد ما إذا كانت:

1- هناك معايير تشغيل وضعت لقياس الكفاءة والاستخدام الاقتصادي.

2- معايير التشغيل مفهومة ويتم الالتزام بها.

3- الانحرافات عن معايير التشغيل يتم تحديدها، وتحليلها، وإبلاغها إلى المسؤولين لاتخاذ خطوات تصحيحية.

4- الخطوات التصحيحية قد تم اتخاذها.

يجب على المدققين الداخليين فحص العمليات التشغيلية والبرامج لتحديد ما إذا كانت النتائج تتسق مع الأهداف العامة والخاصة الموضوعة، وما إذا كانت العمليات أو البرامج يتم تنفيذها كما هو مخطط لها.

تقع على الإدارة مسؤولية وضع أغراض عامة وأهداف خاصة للعمليات التشغيلية والبرامج، ووضع إجراءات رقابية وتنفيذها، وتحقيق النتائج التشغيلية أو البرامج المرغوب فيها، ويجب على المدققين الداخليين تحديد ما إذا كانت هذه الأهداف العامة والخاصة تتوافق مع أهداف المنشأة، وما إذا كان قد تم الالتزام بها.

تقع على عاتق الإدارة العليا مسؤولية وضع معايير لتحديد ما إذا كانت الأغراض العامة والأهداف الخاصة قد تم تحقيقها، ويجب على المدققين الداخليين ما إذا كانت هناك معايير موضوعة، فإذا كان الأمر كذلك، فيجب على المدققين الداخليين استخدام هذه المعايير للتقويم إذا اعتبرت كافية، إما إذا لم تضع الإدارة معايير، أو إذا كانت المعايير في رأي المدققين

الداخليين غير كافية، فإنه يجب على المدققين الداخليين التقرير عن هذه الحالات إلى المستويات المناسبة من الإدارة، وبالإضافة إلى ذلك، قد يقوم المدققون الداخليون بالتوصية باتخاذ إجراءات ملائمة، ويتوقف ذلك على الظروف، وفي حالة عدم وجود معايير كافية، فإنه يمكن للمدققين الداخليين المساعدة في صياغة معايير يعتقدون بكفايتها للقيام بعملية تدقيق، أو تكوين رأي، وإصدار تقرير عن تحقق الأهداف العامة والخاصة الموضوعة.

يمكن القيام بتقويم مدى تحقق الأهداف العامة والخاصة لعملية تشغيلية أو برنامج بالكامل أو بجزء منها فقط، وقد تشمل أهداف التدقيق تحديد ما إذا كانت:

أ- الأغراض العامة والأهداف الخاصة التي وضعتها الإدارة لعملية تشغيلية أو برنامج مقترح، أو جديد، أو موجود كافية وواضحة، وقد تم تبليغها بطريقة مناسبة.

ب- العملية التشغيلية أو البرنامج يحقق مستوى النتائج الأولية أو النهائية المرغوب فيها.

ج- العوامل التي تعوق تحقيق الأداء المرضي قد تم تحديدها، وتقويمها والسيطرة عليها بطريقة ملائمة.

د- الإدارة قد نظرت في البدائل المختلفة لتوجيه العملية التشغيلية أو البرنامج بما يحقق نتائج أكثر فاعلية وكفاءة.

هـ- العملية التشغيلية أو البرنامج يكمل، أو يكرر، أو يتداخل، أو يتعارض مع عمليات تشغيلية أو برامج أخرى.

و- الأنشطة الرقابية لقياس تحقيق الأهداف العامة والخاصة والتقرير عنها قد تم وضعها وأنها كافية.

ز- العملية التشغيلية أو البرنامج يتفق مع السياسات، والخطط والإجراءات، والنظم، والتعليمات.

يجب على المدققين الداخليين إبلاغ نتائج التدقيق إلى المستوى المناسب من الإدارة، ويجب أن يذكر التقرير المعايير التي وضعتها الإدارة والتي استخدمها المدققون الداخليون،

والإفصاح عن عدم توافر أو عدم كفاية أية معايير كانت هناك حاجة إليها، وإذا كان المدققون الداخليون قد صاغوا معايير يمكن بوساطتها قياس تحقق الأهداف العامة والخاصة، فيجب أن يذكر التقرير بوضوح أن المدققين الداخليين قد قاموا بصياغة المعايير ثم يعرض بعد ذلك نتائج التدقيق.

يمكن للمدققين الداخليين تقديم مساعدة للمديرين الذين يقومون بوضع الأغراض العامة والأهداف الخاصة، والنظم بتحديد ما إذا كانت الافتراضات الأساسية ملائمة، وما إذا كانت قد استخدمت معلومات دقيقة وملائمة، وما إذا كانت قد أدخلت على العمليات التشغيلية أو البرامج إجراءات رقابية مناسبة.

يجب أن تقوم إدارة التدقيق الداخلي بتقويم عملية الحوكمة في المنشأة وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها، وذلك في تحقيقها للأهداف التالية:

* تدعيم قواعد السلوك والقيم المناسبة في المنشأة.

* التأكد من فعالية أداء إدارة المنشأة والمساءلة التنظيمية فيها.

* تبليغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر، وفاعلية الرقابة للمستويات الإدارية المناسبة في المنشأة.

* تنسيق الأنشطة وإيصالها المعلومات بفاعلية بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين وإدارة المنشأة.

يجب أن تقوم وظيفة الإدارة الداخلية في المنشأة بتقويم تصميم قواعد السلوك في المنشأة، وتطبيقها وفاعليتها، وما يتعلق بها من أهداف وبرامج وأنشطة.

يجب أن تكون أهداف العمليات الاستشارية متسقة مع القيم والأهداف العامة للمنشأة.

3- معيار التخطيط:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المتطلبات التي يجب على المدقق الداخلي الالتزام بها عند تخطيطه للقيام بإحدى عمليات التدقيق أو العمليات الاستشارية.

يجب على المدققين الداخليين وضع خطة لكل عملية تدقيق ، أو عملية استشارية تتضمن نطاق العملية، وأهدافها، وتوقيتها، وتخصيص الموارد لها، وذلك لتحقيق ما يلي:

أ- اختيار إجراءات وأساليب ملائمة للحصول على المعلومات التي تمكنه من الوصول إلى استنتاج موضوعي.

ب- ضمان أن جميع الإجراءات التي يقوم بها مساعدوه تتم تحت إشراف كاف من أفراد تتوافر لديهم المعرفة والخبرة والمهارات المناسبة.

ج- التأكد من توافر الموارد الكافية والمناسبة للقيام بالعملية.

د- ضمان أن تتم العملية وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي.

عند تخطيط عملية التدقيق الداخلي أو العملية الاستشارية، يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في الحسبان ما يلي:

أ- أهداف العملية والوسائل المستخدمة للرقابة على أدائها.

ب- نطاق العملية.

ج- المخاطر الجوهرية المحتملة المتعلقة بالنشاط الذي تغطيه العملية، وأهدافه، والموارد المخصصة له، والعمليات التشغيلية والوسائل المستخدمة لإبقاء الأثر المحتمل للمخاطر عند مستوى مقبول.

د- كفاية إدارة المخاطر وفاعليتها ونظم الرقابة المتعلقة بالنشاط الذي تغطيه العملية بالمقارنة بإطار أو نموذج ملائم للرقابة.

هـ- فرص إجراء تحسينات جوهرية على إدارة المخاطر، ونظم الرقابة المتعلقة بالنشاط محل الفحص.

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتقدير مبدئي للمخاطر الملائمة للنشاط محل التدقيق، ويجب أن تعكس أهداف العملية نتائج هذا التقدير، ويجب على المدقق الداخلي أن يأخذ في الحسبان

احتمال وجود حالات مهمة لأخطاء، أو أمور غير نظامية، أو عدم التزام، وغيرها عند وضع أهداف العملية.

يجب توثيق التخطيط، ويجب أن يشمل ذلك ما يلي:

أ- أهداف عملية التدقيق، ونطاق العمل، ويجب أن يكون نطاق العملية كافياً لتحقيق أهدافها، كما يجب أن يتضمن نطاق العملية النظم، والسجلات والأفراد، والأصول الملائمة بما في ذلك تلك التي تكون لدى طرف ثالث.

ب- الحصول على معلومات عن طبيعة الأنشطة التي تغطيها عملية التدقيق، ودراستها لتحديد الأثر على عملية التدقيق، وتشمل هذه المعلومات ما يلي:

- بيانات الأهداف والخطط.
- معلومات عن التنظيم، ومثال ذلك، عدد العاملين وأسماؤهم، العاملون الرئيسيون، توصيف الوظائف، لوائح السياسات والإجراءات وتفاصيل عن أي تغيرات حديثة في المنشأة بما في ذلك أي تغير رئيسي في الأنظمة.
- معلومات عن الموازنة، نتائج التشغيل، والبيانات المالية عن النشاط الذي سيتم مدققته.
- أوراق التدقيق الخاصة بالمدة السابقة.
- نتائج عمليات التدقيق الأخرى، بما في ذلك عمل المدققين الخارجيين سواء تمت بالكامل أو في مرحلة الإنجاز.
- ملفات المراسلات لتحديد موضوعات التدقيق المهمة المتوقعة.

يجب تحديد متطلبات التدقيق الأخرى، ومثال ذلك المدة التي يغطيها التدقيق والتواريخ المقدرة لإكمال العمل، ويجب النظر في شكل تقرير التدقيق النهائي، لأن التخطيط المناسب في هذه المرحلة يسهل كتابة تقرير التدقيق النهائي.

يجب تحديد الموارد الضرورية للقيام بعملية التدقيق، ويجب على المدقق الداخلي أن يحدد خبرة المساعدين في إدارة التدقيق الداخلي ومستواها الذين يحتاج إليهم بناء على تقويم لطبيعة

تعقد عملية التدقيق ومداها، وقيود التوقيت، والموارد المتاحة، ويجب أن يؤخذ في الاعتبار معرفة، ومهارات، وتدريب العاملين في إدارة التدقيق الداخلي في اختيار المدققين الداخليين لعملية التدقيق، واحتياجات التدريب، والنظر في استخدام موارد خارجية في الحالات التي تتطلب معرفة إضافية، ومهارات، وتدريب لا تتوافر لدى أعضاء إدارة التدقيق الداخلي، ويجب على المدقق الداخلي الاتصال بجميع من لهم اهتمام بعملية التدقيق، ويجب عقد لقاءات مع الإدارة المسؤولة عن النشاط محل الفحص، وقد تشمل الموضوعات التي تتم مناقشتها ما يلي:

أ- أهداف التدقيق ونطاق العمل.

ب- توقيت أعمال التدقيق.

ج- المدققون الداخليون المخصصون للعملية.

د- عملية الاتصال خلال عملية التدقيق، بما في ذلك وسائل الاتصال والتوقيت، والأفراد الذين سيكونون مسؤولين عن الاتصال.

هـ- ظروف العمل في النشاط محل التدقيق، بما في ذلك التغيرات الحديثة في الإدارة، أو الأنظمة الرئيسية.

و- اهتمامات الإدارة أو طلباتها.

ز- الأمور ذات الاهتمام الخاص للمدقق الداخلي.

ح- وصف إجراءات إدارة التدقيق الداخلي الخاصة بالتقارير وعملية المتابعة.

يجب إعداد دراسة، عندما يكون ذلك ملائماً، للتعرف على الأنشطة والمخاطر، والإجراءات الرقابية، ولتحديد النواحي التي تحتاج إلى عناية ولاسيما في عملية التدقيق، ولدعوة الجهات محل التدقيق لإبداء ملاحظاتها واقتراحاتها. وقد تتضمن الدراسة الإجراءات التالية:

أ- مناقشة مع الجهة محل التدقيق.

ب- مناقشة مع الأفراد الذين يتأثرون بالنشاط، ومثال ذلك، المستخدمين لمنتج النشاط.

ج- ملاحظات بالموقع.

د- فحص تقارير الإدارة ودراستها.

هـ- إجراءات التدقيق التحليلية.

و- خرائط التدفق.

ز- اختبارات لأنشطة العمل المحددة من البداية إلى النهاية.

ح- توثيق الأنشطة الرقابية الرئيسية.

يجب إعداد ملخص بالنتائج عند الانتهاء من الدراسة، ويجب أن يحدد الملخص ما يلي:

أ- موضوعات التدقيق المهمة وأسباب الاهتمام بمتابعتها.

ب- المعلومات ذات العلاقة التي تم جمعها خلال الدراسة.

ج- أهداف التدقيق، وإجراءاته، والإجراءات الخاصة مثل التدقيق باستخدام الحاسب الآلي.

د- نقاط الرقابة الحرجة، وأوجه القصور في الأنشطة الرقابية و/أو وجود إجراءات رقابية أكثر من اللازم.

هـ- التقديرات المبدئية للوقت والموارد اللازمة.

و- التواريخ المعدلة لمراحل التقرير، والانتهاء من عملية التدقيق.

ز- أسباب عدم الاستمرار في عملية التدقيق، إذا تطلب الأمر ذلك.

ح- مستوى تطبيق التوصيات الخاصة بعملية التدقيق السابقة.

يجب على المدقق الداخلي كتابة برنامج العمل بما يحقق أهداف العملية، ويجب أن تشمل برامج العمل ما يلي:

أ- الإجراءات اللازمة لتحديد المعلومات، وتحليلها، وتقويمها، وتوثيقها خلال العملية، والتنسيق مع المدققين الخارجيين إذا تطلب الأمر ذلك.

ب- بيان أهداف عملية التدقيق.

ج- بيان نطاق الاختبارات المطلوبة لتحقيق أهداف العملية في كل مرحلـــة مـــن مراحلهـــا ودرجتها.

د- تحديد النواحي الفنية، المخاطر، المراحل، والعمليات التي يجب فحصها.

هـــ- بيان طبيعة الاختبارات المطلوبة ومدّتها.

و- ويجب أن يعد البرنامج قبل البدء في تنفيذ العملية، وأن يعدل، إذا كان ذلك ملائماً أثنـــاء القيام بها.

يتضمن التخطيط لعملية معينة تحديد متى، وكيف، وإلى من يتم إبلاغ نتائج التدقيق، ويكـــون المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي مسؤولاً عن إبلاغ نتائج التدقيق، ويجب توثيق ذلك، إلـــى الحد الذي يعدّ عملياً، خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، ويجب إبلاغ الإدارة بأي تغيرات لاحقة تؤثر في توقيت أو التقرير عن نتائج التدقيق، إذا تطلب الأمر ذلك.

يجب الحصول على اعتماد لخطة العمل، ويجب اعتماد خطط العمل كتابة بوساطة المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أو من يفوضه قبل البدء في العملية، كما يجب اعتماد أي تعـــديلات في خطط العمل في التوقيت المناسب. وفي البداية يمكن الحصول على اعتماد التعديل شفوياً، إذا كانت هناك عوامل تمنع من الحصول على اعتماد مكتوب قبل البدء في العملية.

4- معيار تنفيذ العمليات:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المتطلبات التي يجب على المدقق الداخلي الالتزام بها عند جمع المعلومات اللازمة لتأييد نتائج التدقيق، وتحليلها، وتفسيرها، وتقويمها، وتوثيقها.

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بجمع معلومات كافية لتحقيق أهـــداف التـــدقيق وتحليلهـــا وتقويمها وتوثيقها، مع مراعاة موازنة التكلفة بالمنفعة، ويجب أن تكون هذه المعلومات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها.

جمع وفحص وتقييم المعلومات:

يجب جمع معلومات عن جميع الأمور المرتبطة بأهداف التدقيق ونطاق العمل، ويقوم المدققون الداخليون باستخدام إجراءات التدقيق التحليلية عند فحص المعلومات وتقويمها، ويتم القيام بإجراءات التدقيق التحليلية بدراسة العلاقات بين معلومات مالية وغير مالية ومقارنتها، ويقوم تطبيق إجراءات التدقيق التحليلية على افتراض أنه في حالة عدم وجود ظروف تشير إلى العكس، يتوقع بطريقة معقولة وجود علاقات بين المعلومات واستمرارها، ومن أمثلة الظروف التي تشير إلى العكس العمليات أو الأحداث غير العادية أو غير المتكررة، أو التغيرات المحاسبية، أو التنظيمية أو التشغيلية، أو البيئية أو التقنية، وعدم الكفاءة والفاعلية، والأخطاء، والغش أو الأعمال غير المشروعة.

توفر إجراءات التدقيق التحليلية للمدققين الداخليين وسيلة فعالة، وتتميز بكفاءة لعمل تقويم المعلومات التي تم جمعها في عملية التدقيق. وينشأ التقويم من مقارنة هذه المعلومات بالتوقعات التي تم تحديدها، أو وضعها بواسطة المدقق الداخلي، وتعدُّ إجراءات التدقيق التحليلية مفيدة، ضمن إجراءات أخرى، في تحديد:

أ- ما إذا كانت هناك اختلافات ظهرت ولم تكن متوقعة.

ب- ما إذا كانت هناك أخطاء محتملة.

ج- إذا كان هناك غش أو أعمال غير قانونية محتملة.

د- إذا كانت هناك أي عمليات، أو أحداث غير معتادة، أو غير متكررة.

قد تشمل إجراءات التدقيق التحليلية ما يلي:

أ- مقارنة معلومات الفترة الحالية مع معلومات مماثلة عن فترات سابقة.

ب- مقارنة معلومات الفترة الحالية مع الموازنات والتوقعات المستقبلية.

ج- دراسة علاقات المعلومات المالية مع معلومات غير مالية ملائمة (ومثال ذلك، مصروف الأجور المسجل مقارناً بالتغيرات في متوسط عدد الموظفين).

د- دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات (ومثال ذلك التقلبات في المصروفات التمويلية المسجلة مقارنة بالتغيرات في أرصدة الالتزامات المتعلقة بها).

هـ- مقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة لوحدات تنظيمية أخرى.

و- مقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.

يمكن القيام بإجراءات التدقيق التحليلية باستخدام المبالغ بالنقود، أو بالكميات، أو بالمعدات، أو النسب المئوية. وتشمل إجراءات التدقيق التحليلية، ولكنها لا تقتصر على المعدلات، وتحليل الاتجاه، وتحليل الانحدار، واختبارات المعقولية، والمقارنات بين الفترات، والمقارنات مع الموازنات، والتنبؤات، ومعلومات اقتصادية خارجية.

تساعد إجراءات التدقيق التحليلية المدققين الداخليين في تحديد الظروف التي قد تتطلب إجراءات تدقيق لاحقة. ويجب على المدققين الداخليين استخدام إجراءات التدقيق التحليلية في تخطيط عملية التدقيق، كما يجب استخدام إجراءات التدقيق التحليلية أيضاً خلال عملية التدقيق لفحص معلومات تؤدي نتائج التدقيق وتقويمها، ويجب على المدققين الداخليين أن يأخذوا في الاعتبار العوامل التالية في تحديد المدى الذي يجب فيه استخدام إجراءات التدقيق التحليلية:

أ- أهمية الأمور التي يتم فحصها.

ب- كفاية نظام الرقابة الداخلية.

ج- وجود معلومات مالية وغير مالية متاحة ويمكن الاعتماد عليها.

د- الدقة التي يمكن بها التنبؤ بنتائج إجراءات التدقيق التحليلية:

هـ- وجود معلومات متاحة وقابلة للمقارنة تتعلق بالصناعة التي تباشر المنشأة فيها أعمالها.

و- الأدلة التي توفرها إجراءات التدقيق الأخرى لتأييد نتائج التدقيق.

وبعد تقويم هذه العوامل، يجب على المدققين الداخليين النظر في استخدام، إجراءات تدقيق أخرى لتحقيق هدف التدقيق كلما كان ذلك ضرورياً.

عندما تظهر إجراءات التدقيق التحليلية نتائج أو علاقات غير متوقعة، يجب على المدققين الداخليين فحص هذه النتائج أو العلاقات وتقويمها. ويجب أن يشمل هذا الفحص والتقويم الاستفسار من الإدارة وتطبيق إجراءات تدقيق أخرى إلى أن يقتنع المدققون الداخليون أن النتائج أو العلاقات قد تم تفسيرها بطريقة كافية.

قد تكون النتائج أو العلاقات غير المسوّغة الناتجة من تطبيق إجراءات التدقيق التحليلية مؤشراً لحالة مهمة مثل خطأ محتمل، أو غش، أو عمل غير قانوني. ويجب تبليغ النتائج أو العلاقات من تطبيق إجراءات التدقيق التحليلية التي لم يتم بطريقة كافية تفسيرها إلى مستويات الإدارة المناسبة، وقد يوصي المدققون الداخليون باتخاذ إجراءات ملائمة، تبعاً للظروف.

يجب أن تكون المعلومات كافية، ومقنعة، وملائمة، ومفيدة لتوفر أساساً سليماً لنتائج التدقيق وتوصياتها، بحيث يصل الشخص الحريص المؤهل منها إلى نفس النتائج التي يصل إليها المدقق.

يجب اختيار إجراءات التدقيق مقدماً، بما في ذلك الاختبارات، ووسائل المعاينة إذا كانت الظروف تسوّغ ذلك.

يجب أن يتم الإشراف على عملية جمع المعلومات، وتحليلها، وتفسيرها، وتوثيقها لتوفر تأكيداً معقولاً بموضوعية عملية التدقيق، وأنها قد تمت المحافظة عليها، وأنه قد تم تحقيق أهداف التدقيق.

التوثيق:

يجب أن يقوم المدقق بإعداد أوراق العمل التي توثق التدقيق، وأن يتم فحصها بوساطة المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي، ويجب أن تسجل في هذه الأوراق المعلومات التي تم الحصول عليها والتحليلات التي أجريت، ويجب أن تؤيد أسس النتائج والتوصيات التي يتم التقرير عنها، كما يجب التوقيع على جميع أوراق العمل من قبل من قام بالعمل، وكذلك المدقق الذي قام بتدقيقه.

يتوقف تنظيم، وتصميم، ومحتويات أوراق العمل على طبيعة عملية التدقيق. ومع ذلك فإنه يجب أن توثق أوراق التدقيق الجوانب التالية من عملية التدقيق:

أ- التخطيط.

ب- فحص كفاية نظم إدارة المخاطر وفاعليتها والرقابة الداخلية والحوكمة في المنشأة وتقويمها.

ج- إجراءات التدقيق التي تم القيام بها، والأدلة التي تم الحصول عليها والنتائج التي تم التوصل إليها.

د- فحص المعلومات وتقويمها.

هـ- التقرير.

و- المتابعة.

يجب أن تكون أوراق التدقيق كاملة وأن توفر تأييداً لنتائج التدقيق التي تم التوصل إليها. وقد تشمل ضمن أمور أخرى، ما يلي:

أ- وثائق التخطيط وبرامج التدقيق.

ب- قوائم استقصاء الرقابة الداخلية، قوائم التدفق، قوائم التدقيق، والمذكرات المكتوبة.

ج- الملاحظات التي تم التوصل إليها نتيجة مقابلات مع المسؤولين في الوحدة التنظيمية محل التدقيق.

د- بيانات تنظيمية، مثل الخرائط التنظيمية وتوصيف الوظائف.

هـ- نسخاً من العقود والاتفاقيات المهمة.

و- معلومات عن السياسات التشغيلية والمالية.

ز- نتائج تقويم الأنشطة الرقابية.

ح- خطابات المصادقات والتمثيل.

ط- تحليل العمليات، وأرصدة الحسابات واختبارها.

ك- نتائج إجراءات التدقيق التحليلية.

ل- تقرير التدقيق ورد فعل الإدارة تجاهه.

م- مراسلات التدقيق إذا كان يوثق نتائج التدقيق التي تم التوصل إليها.

قد تأخذ أوراق التدقيق شكل أوراق، أشرطة، أقراص ممغنطة، أقراص مدمجة، أفلام، أو أي وسائل أخرى. وإذا كانت أوراق التدقيق في شكل آخر خلاف الأوراق، فيجب عمل نسخ احتياطية لها.

إذا كان المدققون الداخليون يصدرون تقارير عن معلومات مالية، فيجب أن توثق أوراق التدقيق ما إذا كانت السجلات المحاسبية تتفق مع هذه المعلومات.

تحفظ أوراق التدقيق التي تحتوي على معلومات لها أهمية دائمة في الملف الدائم الذي يوصى بالاحتفاظ به والرجوع إليه في عمليات التدقيق المستقبلية.

يجب أن يضع المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي سياسات تحدد أنواع ملفات أوراق عمل التدقيق التي يجب الاحتفاظ بها، والنماذج المستخدمة، والفهرسة وأي أمور أخرى ذات علاقة، يفضل استخدام أوراق تدقيق نمطية مثل قوائم الاستقصاء وبرامج التدقيق لتحسين كفاءة عملية التدقيق.

يجب فحص جميع أوراق العمل لضمان أنها تؤيد بطريقة مناسبة تقرير التدقيق وأن جميع إجراءات التدقيق قد تم القيام بها، ويجب توثيق ما يدل على الفحص الإشرافي في أوراق عمل التدقيق، وتقع على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي المسؤولية العامة للفحص، إلا أنه يستطيع أن يفوض أعضاء من إدارة التدقيق الداخلي للقيام بعملية الفحص، ويجب القيام بالفحص عند مستوى مسؤولية أعلى من مستوى مسؤولية الشخص الذي قام بإعداد أوراق العمل.

أوراق العمل هي من ممتلكات المنشأة، ويجب أن تبقى ملفات أوراق العمل تحت سيطرة المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي، ويجب أن تكون متاحة فقط للأفراد المصرح لهم بذلك،

وأن تصنف من بين وثائق الشركة التي تحتوي على معلومات حساسة وسرية، وذات أهمية خاصة، ويجب أن تخضع طلبات الاطلاع هذه لموافقة المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي.

من الممارسات المعتادة من قبل المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين أن يسمح كل فريق منهما للفريق الآخر بالاطلاع على أوراق عمله، ويجب أن يخضع اطلاع المدققين الخارجيين على أوراق عمل التدقيق لموافقة المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي.

هناك ظروف قد تدعو أطرافاً خارجية عن المنشأة بخلاف المدققين الخارجيين إلى طلب الاطلاع على أوراق العمل والتقارير التي يعدها المدققون الداخليون، ويجب أن يتم هذا الطلب عبر قنوات الاتصال التي تنظم علاقات المنشأة بالأطراف الخارجية وتتم الموافقة عليها من أصحاب الصلاحية.

يجب أن يضع المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي تعليمات بخصوص الاحتفاظ بأوراق عمل التدقيق، ويجب أن تنسق هذه التعليمات مع إرشادات المنشأة ومع أي متطلبات أخرى نظامية.

5- معيار التقرير وتبليغ النتائج

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المتطلبات التي يجب على المدققين الداخليين الالتزام بها عند إعداد التقارير وتبليغ نتائج العمليات التي يقومون بها.

يجب على المدقق الداخلي إعداد تقرير مكتوب وموقع بعد الانتهاء من أعمال التدقيق. وقد تكون هناك تقارير مرحلية مكتوبة أو شفوية، ويمكن تقديمها رسمياً أو بصفة غير رسمية، وقد تستخدم التقارير المرحلية لتبليغ معلومات تتطلب اهتماماً عاجلاً أو للحصول على تفسيرات وإيضاحات من قبل الإدارة المعنية، أو للإبلاغ عن تغير في نطاق التدقيق للنشاط محل الفحص، أو لإخطار الإدارة بمدى التقدم في عملية التدقيق إذا كانت عملية التدقيق تستمر لمدّة طويلة. ولا يقلل استخدام تقارير مرحلية من الحاجة إلى إصدار تقرير نهائي أو يلغيه، وتقع على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي مسؤولية إبلاغ النتائج النهائية للأطراف التي تكون لها الصلاحية وذلك للتأكد من أن هذه النتائج قد لقيت الاهتمام المناسب.

قد يكون من الملائم إعداد تقارير ملخصة تظهر النتائج الرئيسية للمدقق إلى مستويات إدارية أعلى من الجهة، أو النشاط محل التدقيق، ويمكن إصدارها منفصلة عن تقرير التدقيق النهائي أو معها، وإعطاؤهم صورة من التقرير.

ما لم يكن ذلك ملزماً عن طريق متطلبات قانونية أو تشريعية، يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي (قبل إبلاغ النتائج) القيام بما يلي:

* تقدير المخاطر المحتملة للمنشأة.

* مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة و /أو المستشار القانوني.

* الرقابة على توزيع التقرير بتحديد من يمكنه استخدام النتائج.

إذا تم توزيع تقارير التدقيق بوسائل الكترونية، فيجب الاحتفاظ بنسخة موقعة من التقرير في ملف في إدارة التدقيق الداخلي، ويفضل إرسال نسخة موقعة لاحقاً.

يجب على المدققين الداخليين مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات المناسبة من الإدارة قبل إصدار التقارير النهائية المكتوبة، وتتم مناقشة النتائج والتوصيات عادة خلال القيام بعملية التدقيق، أو في اجتماعات بعد الانتهاء من التدقيق، ومن الأساليب الأخرى أن تقوم إدارة الجهة محل التدقيق بدراسة مسودات لتقارير التدقيق، وتساعد هذه المناقشات على ضمان عدم وجود سوء فهم، أو سوء تفسير للحقائق بتوفير الفرصة للجهة محل التدقيق، لتوضيح بنود محددة ولإبداء الرأي في الأسباب، والنتائج، والتوصيات، وعلى الرغم من أن مستوى المشتركين في المناقشة قد يتغير من منشأة إلى أخرى، وتبعاً لطبيعة التقرير، إلا أنهم عادة يشملون الأفراد الذين لديهم معرفة بتفاصيل الأعمال والأفراد الذين يملكون التصريح باتخاذ إجراءات تصحيحية.

يجب أن تكون التقارير موضوعية، وواضحة، ومختصرة، وبناءة، وفي التوقيت المناسب، وتحتوي التقارير الموضوعية على حقائق، وتكون غير متحيزة، وخالية من التشويه، ويجب أن تشمل الأسباب، والنتائج، والتوصيات بدون تحيز، وإذا اتضح أن أحد التقارير النهائية

يحتوي على خطأ، فيجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أن يصدر تقريـــراً معـــدلاً يوضح المعلومات التي تم تصحيحها، ويجب توزيع التقرير المعدل على جميع الأفراد الـــذين تلقوا تقرير التدقيق الذي تم تصحيحه.

يجب أن تبين التقارير غرض التدقيق، ونطاقها، ونتائجها. وعندما يكون ذلك ملائماً، يجـــب أن تحتوي التقارير على رأي المدقق، وعلى الرغم من أن شكل تقارير التدقيق ومحتواها قـــد يتغير من منشأة إلى أخرى، أو نتيجة لنوع عملية التدقيق، إلا أنها يجب أن تحتـــوي، كحـــد أدنى، على الغرض، والنطاق، ونتائج التدقيق. ويجوز أن تحتـــوي تقـــارير التـــدقيق علـــى معلومات عامة كخلفية للتقرير وعلى ملخصات، وتبين المعلومات العامة الوحدات التنظيميـــة والأنشطة محل الفحص وتوفر معلومات تفسيرية ملائمة. وقد تشمل أيضاً الأسباب والنتـــائج والتوصيات الخاصة بفترات سابقة، وقد يوضح التقرير أيضاً ما يفيد ما إذا كان يغطي عملية تدقيق مجدولة أو أنها عملية خاصة تم طلبها خلال الفترة، وإذا اشتمل التقرير على ملخصات، فيجب أن تكون معبرة عن محتويات التقرير.

يجب أن تحدد بيانات النطاق الأنشطة محل التدقيق وأن تشمل، عند اللزوم، معلومات مؤيـــدة مثل المدة الزمنية للتدقيق ، ويجب تحديد الأنشطة ذات العلاقة التي ليست محل تدقيق إذا كان ذلك ضرورياً ليصف بدقة محيط عملية التدقيق. ويجب أيضاً وصف طبيعة التدقيق التي تـــم القيام بها ومداها. وقد تشمل النتائج الحقائق التي وجدها المدقق، والاستنتاجات، والتوصيات.

قد تشمل التقارير توصيات لتحسينات مستقبلية وأن تعترف بـــالأداء المرضـــي وبـــالإجراء التصحيحي. وتبني التوصيات على ما وجده المدقق الداخلي واستنتاجاته. وهـــي تـــدعو إلـــى اتخاذ تصرف لتصحيح الأحوال الموجودة أو لتحســـين العمليـــات التشـــغيلية. وقـــد تقتـــرح التوصيات طرقاً لتصحيح أو لتحسين الأداء كإرشاد للإدارة لتحقيق النتائج المرجوة. وقد تكون التوصيات عامة أو محددة، فعلى سبيل المثال، قد يكون من المرغوب فيه، في ظـــل بعـــض

الظروف، التوصية بإجراء عام واقتراحات محددة لتنفيذه. وفي ظروف أخرى، قد يكون من الملائم فقط اقتراح تقصي الموضوع أو إجراء دراسة أخرى.

قد يشمل تقرير التدقيق، ما قامت به الجهة محل التدقيق من تحسينات منذ آخر عملية تدقيق، وقد تكون هذه المعلومات ضرورية لتمثل الظروف الموجودة ولإعطاء صورة مناسبة وتوازن ملائم لتقرير التدقيق.

قد يشمل تقرير التدقيق آراء الجهة محل التدقيق حول استنتاجات المدقق أو توصياته، ويجب على المدقق الداخلي، كجزء من مناقشاته مع الجهة محل التدقيق، أن يحاول الحصول على موافقتها على نتائج التدقيق، وعلى خطة للعمل لتحسين العمليات التشغيلية، كما كان ذلك ضرورياً، فإذا اختلف المدقق الداخلي مع الجهة محل التدقيق على نتائج التدقيق، فقد يذكر تقرير التدقيق وجهتي النظر وأسباب عدم الاتفاق، وقد تضاف تعليقات الجهة محل التدقيق المكتوبة ملحقاً لتقرير التدقيق، ويمكن عرض آراء الجهة محل التدقيق في صلب التقرير أو في خطاب مرفق.

يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أو من يفوضه فحص تقرير التدقيق النهائي واعتماده قبل إصداره، وأن يقرر لمن سيرسل التقرير. ويجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أو من يفوضه اعتماد جميع التقارير النهائية وقد يقوم بتوقيعها. ويجب النظر، إذا كانت هناك ظروف محددة تدعو لذلك، في أن يوقع التقرير بوصفه ممثلاً للمسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي- المدقق المسؤول عن العملية، أو المشرف، أو المدقق الرئيسي.

يجب توزيع تقارير التدقيق على أعضاء المنشأة الذين لديهم القدرة على ضمان أن نتائج التدقيق ستعطى العناية الواجبة، وهذا معناه أنه يجب إرسال التقرير إلى أعضاء المنشأة الذين هم في وضع يسمح لهم باتخاذ إجراءات تصحيحية، أو لضمان أن الإجراءات التصحيحية سيتم اتخاذها، ويجب إرسال التقرير إلى إدارة الجهة محل التدقيق، وقد يرسل ملخص فقط

عن التقرير إلى الأعضاء الأعلى مستوى في المنشأة، ويمكن توزيع التقريـــر أيضـــاً علـــى أطراف لها اهتمام بالتقرير، أو تتأثر به مثل المدققين الخارجيين ومجلس الإدارة.

قد لا يكون من الملائم الإفصاح عن بعض المعلومات إلى جميع من يتلقون التقرير، لأن هذه المعلومات قد تكون سرية، أو يكون إفشاؤها في غير صالح المنشأة، وعلى الرغم من ذلـــك، فإن هذه المعلومات يمكن الإفصاح عنها في تقرير مستقل، وإذا كانت الظـــروف التـــي يـــتم التقرير عنها تتعلق بإدارة المنشأة، فإن التقرير يجب إرساله إلى مجلس الإدارة.

6- معيار المتابعة:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المتطلبات التي يجب على إدارة التدقيق الـــداخلي القيـــام بهـــا لمتابعة ما تم بشأن نتائج عمليات التدقيق التي تم التقرير عنها.

يجب على المدققين الداخليين القيام بالمتابعة للتأكد من اتخاذ الإجراء المناسب المترتب علـــى نتائج التدقيق التي تم التقرير عنها، ويجب على المدققين الداخليين التأكـــد مـــن أن الإجـــراء التصحيحي الذي تم اتخاذه يحقق النتائج المرغوب فيها، أو أن الإدارة قد قررت تحمل مخاطر عدم اتخاذ إجراء تصحيحي لما أظهرته نتائج التدقيق التي تم التقرير عنهـــا. يجـــب تحديـــد المسؤولية عن المتابعة في دليل التدقيق الداخلي المعتمد.

تكون الإدارة مسؤولة عن اتخاذ إجراء مناسب استجابة لنتائج التدقيق التي تم الرفـــع عنهـــا. ويكون المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي مسؤولاً عن تقويم تصرف الإدارة لحسم الأمـــور التي تم التقرير عنها في نتائج التدقيق في الوقت المناسب، ويجب على المدققين الداخليين عند إعداد تقارير المتابعة، أن يأخذوا في الحسبان طبيعة إجراءات المتابعة التي يقوم بها آخـــرون في المنشأة.

قد تقرر إدارة المنشأة أن تتحمل مخاطر عدم تصحيح الحالة التي تم التقريـــر عنهـــا بســـبب التكلفة، أو لأي اعتبار آخر. ويجب إخطار مجلس الإدارة بقرار إدارة المنشأة فـــي كـــل مـــا يتعلق بنتائج التدقيق المهمة. يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الـــداخلي تحديـــد طبيعـــة

المتابعة وتوقيتها، ومداها، ويجب أن يأخذ العوامل التالية في الحسبان عند تحديد إجراءات المتابعة اللازمة:

أ- أهمية النتيجة التي تم التقرير عنها.

ب- درجة الجهد والتكلفة المطلوبة لتصحيح الحالة التي تم التقرير عنها.

ج- المخاطر التي قد تحدث إذا فشل الإجراء التصحيحي.

د- درجة تعقد الإجراء التصحيحي.

هـ- الفترة الزمنية اللازمة.

قد تكون بعض النتائج التي تم التقرير عنها من الأهمية بحيث تستدعي اتخاذ إجراء فوري من جانب الإدارة. ويجب مراقبة هذه الظروف من قبل المدققين الداخليين حتى يتم تصحيحها نظراً إلى الأثر الذي قد تتركه على المنشأة.

يجب على المدققين الداخليين التأكد من أن الإجراءات التي تم اتخاذها بشأن نتائج التدقيق تعالج الأمور ذات العلاقة.

يكون المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي مسؤولاً عن جدولة أنشطة المتابعة باعتبارها جزءاً من إعداد جداول أعمال التدقيق، ويجب أن يبنى جدول أعمال المتابعة على أساس المخاطر الموجودة ودرجة التعرض لها، بالإضافة إلى درجة صعوبة توقيت تنفيذ الإجراء التصحيحي وأهميته.

تشمل الأساليب المستخدمة لتحقيق المتابعة بفاعلية ما يلي:

أ- توجيه نتائج تقارير التدقيق إلى مستويات الإدارة الملائمة المسؤولة عن اتخاذ إجراءات تصحيحية.

ب- تلقي استجابة الإدارة لنتائج التدقيق خلال عملية التدقيق أو خلال مدة معقولة بعد إصدار التقرير وتقويمها، وتكون الاستجابة أكثر فائدة إذا اشتملت على معلومات كافية للمسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي لتقويم كفاية الإجراء التصحيحي وأنه قد تم في الوقت المناسب.

ج- تلقي تحديثات دورية من الإدارة من أجل تقويم مجهودات الإدارة لتصحيح الأحوال التي تم التقرير عنها من قبل.

د- تلقي تقارير من وحدات تنظيمية أخرى عن مسؤولياتها المعهود بها إليها عن إجــراءات لها طبيعة المتابعة وتقويمها.

هـــ- إرسال تقارير إلى إدارة المنشأة، أو مجلس الإدارة عن مدى الاستجابة لنتائج التدقيق.

سادساً: قواعد السلوك المهني:

التدقيق الداخلي هو مهنة تكتسب مصداقيتها من ثقة الجهات المستفيدة منها فــي جــودة أداء المدققين الداخليين الذين ينتمون إليها، وفي التأكيد الموضوعي الــذي تــوفره إدارة التــدقيق الداخلي بشأن إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة في المنشآت والتنظيمات المختلفــة، وتعــدّ المعايير المهنية للتدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني ركيزتين أساسيتين لتوفير الثقــة فــي أحكام المدققين الداخليين. وهناك ثلاثة أسباب رئيسية لضرورة وجود بيان رســمي بقواعــد السلوك المهني للمدققين الداخليين، وهي :

1- أن المدققين الداخليين يمثلون مهنة التدقيق الداخلي.

2- أن إدارة المنشأة ومجلس الإدارة يعتمدان على مهنة التدقيق الداخلي.

3- يجب أن يحافظ أعضاء المهنة على معايير عالية للسلوك، والشرف، والشخصية، حتــى يمكنهم ممارسة التدقيق الداخلي بطريقة تحقق الغرض منها.

وتقضي قواعد السلوك المهني بأنه تقع على عاتق المدققين الداخليين مسؤولية السلوك القويم بحيث لا يكون هناك أي شك في إخلاصهم ونزاهتهم. ويتطلب وجود بيان بقواعــد الســلوك المهني ضرورة تحديد المبادئ الأساسية التي تحكم هذا السلوك، ثــم تتــرجم هــذه المبــادئ الأساسية إلى قواعد تحدد ما يجب أن يكون عليه السلوك المهني للمدققين الداخليين، وتســاعد هذه القواعد في تفسير المبادئ الأساسية وبيان كيفية تطبيقها، وهي تهدف إلى توفير إرشادات للسلوك المهني للمدققين الداخليين.

بيان قواعد السلوك المهني للمدققين الداخليين:

يهدف هذا البيان إلى تحديد ما يجب على المدققين الداخليين الالتزام به في سلوكهم المهني عند أدائهم للخدمات التي يقدمونها بما يدعم بيئة السلوك المهني للمدقق الداخلي.

المبادئ الأساسية للسلوك المهني:

يجب أن يلتزم المدققون الداخليون بالمبادئ التالية:

أ- **النزاهة:** تؤدي نزاهة المدقق الداخلي إلى تدعيم الثقة فيما يقوم به من أعمال، وتعدّ أساساً للاعتماد على أحكامه، وبالتالي يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالنزاهة في جميع تصرفاتهم.

ب- **الموضوعية:** يجب أن يتوافر في المدقق الداخلي أعلى مستوى للموضوعية المهنية في تجميع المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العملية محل التدقيق. ويجب أن يقدر المدققون الداخليون الظروف بطريقة متوازنة، وألا تتأثر أحكامهم بمصالحهم الشخصية أو مصالح الآخرين.

ج- **خصوصية المعلومات:** يجب أن يحترم المدققون الداخليون قيمة المعلومات التي يحصلون عليها وملكيتها، وألا يفصحوا عن أي معلومات من دون الترخيص لهم بذلك، ما لم تكن هناك متطلبات قانونية أو مهنية تلزمهم بذلك.

د- **التأهيل المهني:** يجب أن يقوم المدققون الداخليون باستخدام المعرفة، والمهارات، والخبرة اللازمة عند أداء خدمات التدقيق الداخلي.

قواعد السلوك المهني:

يجب أن يؤدي المدققون الداخليون عملهم بأمانة، واجتهاد، وحرص.

يجب أن يلتزم المدققون الداخليون بالقانون، وأن يقدموا الإفصاح المتوقع منهم من الناحيتين القانونية والمهنية.

يجب على المدققين الداخليين عدم الاشتراك في أي عمل أو نشاط غير مشروع، وعدم القيام بتصرفات تؤدي إلى الإساءة للمهنة أو المنشأة التي يعملون بها.

يجب على المدققين الداخليين احترام الأهداف المشروعة للمنشأة وقواعد السلوك فيها وتدعيمها.

الموضوعية:

يجب ألا يشارك المدققون الداخليون في أي نشاط أو علاقات قد تؤثر، أو يفترض أن تؤثر، في تقويمهم غير المتحيز، ويتضمن ذلك تلك الأنشطة والعلاقات التي قد تتعارض مع مصلحة المنشأة التي يعملون فيها.

يجب ألا يقبل المدققون الداخليون أي شيء له قيمة من العاملين بالمنشأة، أو عملائها، أو مورديها، أو شركاء العمل، الذي قد يؤثر أو يفترض أن يؤثر، في أحكامهم المهنية.

يجب على المدققين الداخليين- عند إعدادهم لتقارير عن نتائج عمليات التدقيق الداخلي- الكشف عن جميع الحقائق المهمة التي توصلوا إليها التي يؤدي عدم الإفصاح عنها إلى تحريف التقرير عن الأنشطة محل التدقيق، أو قد تؤدي إلى التغطية على ممارسات غير مشروعة.

خصوصية المعلومات:

يجب أن يكون المدققون الداخليون أمناء على المعلومات التي يحصلون عليها خلال عملية التدقيق، وأن يكونوا حريصين في استخدام المعلومات التي حصلوا عليها خلال قيامهم بواجباتهم وحمايتها.

يجب ألا يستخدم المدققون الداخليون المعلومات التي يحصلون عليها في أثناء قيامهم بواجباتهم للحصول على أي مكاسب شخصية بأي صورة قد تتعارض مع القانون، أو تضر بالأهداف السلوكية في المنشأة التي يعملون فيها.

التأهيل المهني:

يجب ألا يقوم المدققون الداخليون إلا بالأعمال التي يمكنهم القيام بها بكفاءة مهنية توفر لديهم المعرفة، والمهارات، والخبرة اللازمة للقيام بها.

يجب على المدققين الداخليين القيام بخدمات التدقيق الداخلي بما يتفق والمعايير المهنية للتدقيق الداخلي.

يجب على المدققين الداخليين السعي دائماً وبصفة مستمرة لتحسيِن كفاءتهم، وفعاليتهم، وجودة الخدمات التي يقدمونها.

أسئلة حول الفصل الرابع عشر

1- اكتب تقريراً تبين فيه أسباب قصور الرقابة الداخلية في القطاع العام في سورية؟

2- ما الحدود الفاصلة بين التدقيق الداخلي والخارجي؟

3- قارن بين معايير التدقيق الداخلي ومعايير التدقيق الخارجي.

4- ما مفهوم التدقيق الداخلي؟

5- ما العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق الداخلي؟

6- ما أهداف مجمع المدققين الداخليين الأمريكي؟

7- تكلم على أهمية وجود معايير للتدقق الداخلي.

8- ما دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات.

9- أهمية التدقيق الداخلي للإدارة العليا في الشركات.

10- ناقش أثر الموقع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي على فعاليتها .

المراجع العلمية

1 ـ المراجع العربية:

1 ـ إبراهيم عثمان شاهين، أسلوب المعاينة الحكيمة في التدقيق الاختبارية نحو معايير موضوعية، مجلة العلوم الاجتماعية ـ الكويت، 1986.

2 ـ أبو الفتوح علي فضالة، التدقيق العامة، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1993.

3 ـ الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام 2010، إصدارات التدقيق والسلوك الأخلاقي، عمان، 20106.

4- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير التدقيق الداخلي.2004

5 ـ أحمد نور، تدقيق الحسابات، مؤسسة شباب القاهرة، 1992.

6 ـ إدريس عبد السلام اشتيوي، التدقيق معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت ط4، 1986.

7 ـ ألفين أرينز وجيمس لوبك، ترجمة محمد محمد عبد القادر ـ الديسطي، التدقيق، مدخل متكامل دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005.

8 ـ أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المدقق عن التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.

9 - أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في التدقيق وخدمات التأكيد، الدار الجامعية.2010

10- أمين السيد أحمد لطفي، التدقيق الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، 2005.

11- أمين السيد أحمد لطفي: التدقيق بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، 2006.

12- أحمد محمد نور، وحسين أحمد عبيد، وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في تدقيق الحسابات، الدار الجامعية،.2010

13 ـ جورج دانيال غالي، تطوير مهنة التدقيق لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، 2001.

14 ــ حسين القاضي، مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية، مجلة جامعة دمشق، 2010.

15- حسين القاضي، كنان نده – مبادىء حوكمة الشركات، مجلة جامعة دمشق، 2010.

16- حسين القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

17 ــ حسين القاضي، حسين دحدوح، التدقيق الحسابات والإجراءات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

18 ــ حسين القاضي، حسين دحدوح، تدقيق الحسابات الأساسيات، منشورات جامعة دمشق، 1998.

19 ــ حسين القاضي، عصام قريط، تدقيق الحسابات (الإجراءات)، منشورات جامعة دمشق، 2005.

20- حسين القاضي، حسين دحدوح، تدقيق الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة 2009.

21- حسين القاضي، حسين دحدوح، عصام قريط، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق،.2011

22 ــ حسين القاضي، حسين دحدوح، عصام قريط، أصول التدقيق، منشورات جامعة دمشق، 2011.

23 ــ عبد الفتاح الصحن، التدقيق علماً وعملاً، مؤسسة الجامعة، 1992.

24 ــ عبد المنعم محمود عبد المنعم وعيسى أبو طبل، التدقيق أصولها العلمية والعملية، الجزء الأول، دار النهضة، 1982.

25 ــ عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العلمية في ضوء معايير التدقيق المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول الدار الجامعية، 2001.

26- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، تدقيق الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية 2006/.2010

27 ـ عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العلمية في ضوء معايير التدقيق المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الثاني الدار الجامعية، 2001.

28- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، تدقيق الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، 2004.

29- عبيد بن سعد المطيري: تطبيق الإجراءات الحاكمة للشركات في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلد10، عدد3، أيلول.2003

30- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: المفاهيم- المبادئ – التجارب- تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، 2005

31 ـ لويس قشيشو، قانون التجارة الصادر بالمرسوم 149 تاريخ 1949/6/22 والمعدل حتى 1991/2/22 ـ مؤسسة النوري، 1991.

32 ـ محمد الفيومي، عوض لبيب، تطبيقات في أصول التدقيق، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998.

33 ـ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، 2006.

34 _ محمد توفيق محمد، الرقابة الداخلية والاتجاهات الحديثة في التدقيق، مكتبة عين شمس، القاهرة 1992.

35 ـ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، دراسات متقدمة في التدقيق، الدار الجامعية، 1995.

36 ـ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، التدقيق بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، 1990.

37 ـ محمد عبد الفتاح محمد، التدقيق مدخل قياس وضبط المخاطر، القاهرة، 1999.

38 ــ محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمدقق، تحليل وإطار للتطبيــق، المنصــورة، 2000.

39 ــ وجدي شركس، التدقيق، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1987.

40 ــ وليم توماس وأمرسون حنكس، التدقيق بين النظرية والتطبيق، تعريــب وتــدقيق أحمــد حامــد حمجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989.

41- هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، القــرار رقــم 18 نظــام الممارســات الســليمة لإدارة الشركات، قواعد حوكمة الشركات المساهمة 2011/1/9.

2 ـ المراجع الأجنبية:

1. Alvin A. Arens, Marks. Beasley, Randal J.Eder: Auditing and Assurances services, 10, E, prentice Hall Catalog, 2011.
2. A-A. Moyer, Early Devlopment in American Auditing, James T, Johnson and J, Ferman Braseaux, Readings in Auditing published by south western publishing company 1960.
3. Abraham D, Akresh, James k, loebbeck and William R, scott Audit Approaches and techniques, As sited by Rashad Abdel Khaleid and Ira Solomon, Research opportunities in Auditing: the second decade. AAA. 1988
4. A.c Littleton and V.K Zimmerman, Accounting theory continuty and change, prentic Hall Inc. Englewood cliffs.
5. B.E Cushing and J.K. Lobbercke, Comparison of Audit Methodology of large Accounting Forms studies in Accounting Research No 26 Sarasota FL: AAA.
6. Barry E. Cashing, A Mathematical Approach to the Analysis and design of internal control system, the Accounting Review Jan 1974.
7. Broun and Howard. Principges and practice of management Accounting, Third Edition, the English language Book society and Macdonald and Evans LTD.
8. Ciel Moran Pillsbury and Liza Copozzoli and Amy Ciampa: A synthesis of research studies regarding the upward mobility of women in Public Accounting. Accounting Horisons March 1987.
9. Committee on Auditing procedures AICP A Statement 33.

10. Committee of Sponsoring Organization of Tread – way commission, Internal control – In tegrated Frame- work, Copy right 2010, HTTP// www.isaca.org

11. Dahdouh, H: Die revision unter den Bedingun der AIV Dissertation (A), Hoschschule fur okonomic berlin, 1989

12. David E. Wallin – Legal recourse and the Demand for auditing the accounting Review, 1992

13. Delmer P. Hylton: Are consulting and auditing compatale a contrary view, the accounting review July1964.

14. Denzil Y Caasey Jr. Foreseability as a determinant of audit responsibility, the accounting review April 1973.

15. Donlad H. Miryard and Richard H. Habor: The effect of big eight Mergers on auditor concentration – accounting Horizons – dez 1991

16. Donald H. Taylor and G. William Gelzen: Auditing integrated Concept and Procedures. Jahn Wiley and Sons, Inc, New york, 1994.

17. Douglas V. De Jong and Robert Forsy: The perspective on the use of probability market Fxperimentation in auditing research – The accounting review January 1992.

18. Elwood Miller, inflation accounting Van nousted reinhad company 1980.

19. Emile woolf. Auditing today, premtice Hall 1990.

20. 20 – Ellamae Matsumura and Rober R. Tucker – Fraud Detection a theoretical foundation. The accounting Review.1992

21. Ethics – International guidelines on ethics for professional accountants IFAC publication1990.

22. I.Fischer, H.J: Exante revision mitwokung der internen revision bei der gestaltiung von arbeitsablaufen, In Betriebswirtschaftliche – Forscnung and Praxis, 39 Jg, 1987.

23. Frank J. Inke, The future of the attest function, The journal of accountancy April 1976.

24. George J. Staubus, An induces theory of accounting measurement, The accounting review Jan 1985.

25. Geffry R. Cohen, Laurie W Pont, and Daivd J. sharp Culture based ethical conflicts confronting multinational accounting firms – accounting Oorizons Vol V No3 September 1993.

26. Gilbert Byrne: The independent auditor and interol reading in auditing.

27. Government auditing standards, by the comptroller general of the united state 1988 revision.

28. Harold Q: Angenderfer and Jack G Robertson, A theoritica strucre for independent audits of management, The accounting review October 1969.

29. Howard F. stettle: System based independent audits englwood cliffs 1967.

30. Herbert arkin, Hand book of sampling for auditing and accounting, McCraw Hill book company Inc 1981.

31. Horvath, P: Controling. 2. Auflage Verlage Franz Vanlen Munchen 1986.

32. I. Kant, Foundations of the metaphysics of moral, originally published in 1985, tran by Lewis, W, Beck. Indiana Polis Bobbs, Merril 1959.

33. M. Bochenski, comtemporary European philosophy translated from the germany by Donald Nicholl and Kjarl aschenbrenner. University of California press 1957.

34. IAS 29 1989 IFAC

35. IFAC standards.

36. Jagan Krischnal, Auditor switching and conservatism, The accounting review January 1994.

37. Jack C. Robertson and Fredrick G. Davis Auditing, 4th edition, business publication, Inc. Plano Texas 75075.

38. Janet, L Colbert; Audit risk – tracing the evolution accounting Horizons September 1987.

39. John A. Tracy, Bayesian: Statistical confidence intervals for auditors, the journal of accountancy July 1969

40. John C Corless, Assessing prio distribution for applying Bayesian statistics in auditing, the accounting review July 1973.

41. J. W.cook and C.M Winkle: Auditing philosophy and technique houghton – Mifflin Co< Boston 1976.

42. John A, Tracy, Bayesian statistical methods in auditing, the accounting review Jan 1969.

43. Karmen M. Collins – Stress and departure from the public accounting profession; A study of gender differences accounting horizons March 1993.

44. K. Stringer, some Basic concepts of statistical sampling in auditing the journal of accountancy November 1961.

45. L.S. Porwal, G.K kapoor: Auditing theory and practice first edition India 1981.

46. Leopold Bernstien, Ratio: Change and trend analysis an audit tool, The journal of accountancy sep. 1964

47. Lawrence R. Dicksee: Auditing gee and Co, Promoters and publishers, 1910.

48. Leslie – Howard: Auditing, Macdonald and Evans LTD 5th edition.

49. Martin A miller, comprehensive GAAP guide 1990 Miller accounting publications, Inc.

50. Martin A miller, comprehensive GAAP guide 1990 Miller accounting publications, Inc.

51. Micheal K Shaub: Restructuring the code of the professional ethics: A review of Anderson committee report and it's implications: accounting horizons December 1988

52. Mautz R. K. The nature and reliability of audit evidence, Independent auditing standards, as. By J.C. Ray New York: Holt, Rinehart & Winston, Inc. 1964.

53. Paul Grady: Paul Grad: The broader concept of internal control reading in auditing.

113. Kin – Yew Low _ The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit planning decisions. The accounting review Vol. 79. No. 2010

114. L.E. Graham Jr. Palmrose, R.S. Roussey. And I.solomon. 1995 Risk orientation. In auditing practice, research and education: A Productive collaboration, edited by T.B. Bell and M. Wright. 11-54. New York NY: AICPA.

115. Phillip L. Defliese. Henry R. Jeanicke. Vencent M. O'reilly Murry B. Mirsch. Montgomery's Auditing. 11th edition John wilry and sons, Inc. 1990.

116. Paul R. Niven 2002 Balanced scorecard; step by step maximizing performance and maintaining results, John wiley & sons New York.

117. Rajiv D Banker, Hsihui chang & Mina J.Pizzini the balanced scorecard judgmental Effects of performace measures linked to strategy – the accounting review Vol. 79. No.1 2010.

118. R.M. Washington and J.W. Ledwith, completeness, The elusive assetin, The hournal of accountancy August 1982.

119. Robert H. The return of problem confirmation, requested by ashton us. Postal service. The accounting review October 1988.

120. Richard P. Runyon, Aydrey Haber, Business Statistics Homwood: Richard D. Irwin. 1982.

121. Robert H. Ashton, The return of problem confirmation, requested us postalk sevices, the Accounitng Review, October1980.aguide to selecting ssa cases by:

Timothy B., Bell, KPMG LLP and Mark E. Peecher. Ira Solomon (university of Illinois at Urbana – Champaigh)

122. Steven E Kaplan: An examination of the effect of presentation format on auditors – accounting horizon 1988.vol. 1

123. SAS16

124. The Independent Auditors Responsibility for Detection of Errors or Irregolarities. SAS 16, 327

125. Turly ET – al. Business risk. KPMG. 2000

126. Wiliam F. Messier, Jr. and Lizabith A. Austem. Inherent Risk Control Risk Assessments. Auditing. A Journal of practics and theory Vol. 19 No2 Fall 2000.

127. Wiliam F. Messier, Jr. and Lizabith A. Austem. Inherent Risk and control risk assessments. Evidence on the Effect of pervasive and spacific risk factors- Auditing A journal of practics & theory Vol. 19 No2 Fall 2000.

128. William H. Beaver-Economic Determinants of Audit Committee Independence. The Accounting Review Vol. 77, No.2 April 2002.

قائمة المصطلحات العلمية

A

American Institute of certified public Accountants (AICPA)	مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي
Accounting Control	الرقابة المحاسبية
Administrative Control	الرقابة الإدارية
Adverse Audit Opinion	الرأي السلبي في تقرير المدقق
Analytical Review	الفحص التحليلي
Analytical Procedures	الإجراءات التحليلية
Audit	تدقيق
Audit Committee	لجنة التدقيق
Audit Engagement Letter	خطاب التعاقد (الارتباط)
Audit Evidence	أدلة الإثبات
Audit program	برنامج التدقيق
Audit Report	تقرير التدقيق
Audit Trail	مسار التدقيق
Audit Test	اختبارات التدقيق
Audit Working Papers	أوراق التدقيق
Audit Failure	فشل التدقيق
Audit Risk	خطر التدقيق
Audit Sampling	معاينةالتدقيق
Auditing Procedures	إجراءات التدقيق

Auditing Standards	معايير التدقيق
Auditing Standards for field work	معايير العمل الميداني
Auditing Standards for Reporting	معايير التقرير
Auditor	المدقق
Assurance Services	خدمات التأكيد
Attestation	التصديق أو إبداء الرأي
Audit Objective	أهداف التدقيق
Audit Planning	تخطيط التدقيق
Audit Documentation	توثيق التدقيق
Acceptable Audit Risk	خطر التدقيق المقبول
Assess Control Risk	تقرير خطر الرقابة

B

Bookkeeping Services	خدمات الدفاتر
Business Failure	فشل الأعمال

C

Civil Responsibility	المسؤولية المدنية
Criminal Responsibility	المسؤولية الجنائية
Code of Ethics	دليل السلوك المهني
Competence & Technical Standards	معايير التدقيق للتأهيل المهني والكفاءة
Competent Evidence	صلاحية أدلة الإثبات
Compliace Tests (Audit)	اختبارات الالتزام (التدقيق)
Confirmation	مصادقات

Constructive Fraud	الغش الضمني
Contingent Fees	الأتعاب المشروطة
Contingent Liabilities	الالتزامات المحتملة
Continuing Auditor	المدقق المستمر
Continuing profession Education	التعليم المهني المستمر
Control Gaps	ثغرات الرقابة
Credibility	مصداقية
Current file	الملف الجاري
Committee of Sponsoring Ovgasuzition (COSO)	لجنة دعم المنظمات
Control Risk	خطر الرقابة
Control Environment	بيئة الرقابة
Control Activities	أنشطة الرقابة
Control Risk Matrix	مصفوفة خطر الرقابة
Collusion	التواطؤ

D

Deceit	الغش المتعمد
Disclaimer of Audit Opinion	الامتناع عن إبداء الرأي
Discovery Sampling	المعاينة الاستكشافية
Documentary Evidence	دليل مستندي
Dueprohessional Care	العناية المهنية الواجبة
Defalcation	الاختلاس (سرقة الأصول)

E

Error	خطأ
Employee Fraud	غش واحتيال الموظفين
Error Log	كشف الخطأ
Error and Irregularities	الأخطاء والمخالفات
Ethical Conduct	السلوك الأخلاقي
Ethics Rulings	قواعد السلوك المهني
External Evidence	أدلة إثبات خارجية
External Document	مستند خارجي
Ethics	الاخلاقيات
Engagement Letter	خطاب التعاقد (الالتزام)

F

Final Evaluation	التقييم النهائي
Financial Accounting Standards Board (FASB)	مجلس معايير المحاسبة المالية
Foreseeable User	المستخدم المتوقع
Financial Statement Audit	تدقيق القوائم المالية
Flow Chart	خريطة التدفق
Full Disclosure	الإفصاح الشامل

G

General Auditing standards	المعايير العامة للمدقق
General Accepted Auditing standards	معايير التدقيق المتعارف عليها

(GAAS)	
Gross Negligence	الإهمال الفادح

I

Independent Audit	تدقيق حيادية
Independent	الحياد (الاستقلال)
Internal Audit	تدقيق داخلية
Internal Auditor	مدقق داخلي
Internal Control	الرقابة الداخلية
Internal Control Questionnaire	استقصاء الرقابة الداخلية
Internal Evidence	أدلة داخلية
Independent Check	الضبط الحيادي
Internal Control Weakness	أوجه القصور في الرقابة الداخلية
Inherent Risk	الخطر الطبيعي
Internal Document	المستند الداخلي
Independence in Fact	الحياد في الواقع
Irregularity	المخالفة

K

Kiting	التلاعب في أرصدة نقدية

L

Lapping	تلاعب
Limit Test	اختبار النطاق
Litigious Climate	ميل الجمهور إلى المقاضاة

Long-Form Auditor Report	التقرير المطول للمدقق
Legal Responsibility	المسؤولية القانونية

M

Management Fraud	غش واحتيال الإدارة
Management Representation Letter	إقرار الإدارة
Materiality	الأهمية النسبية
Maximum Acceptable Dollar Error	أقصى قيمة للخطأ يمكن قبولها
Middle Paragraph	فقرة الإيضاح
Management Assertions	مزاعم الإدارة
Monneg Ligent Performance	أداة التدقيق بالمستوى المطلوب
Malarial Misstatement	التحريف الجوهري

N

Negative Confirmation	المصادقة السلبية
Negligence	إهمال المدقق
Non Sampling Risk	مخاطر غير المعاينة
Narrative	الوصف النظري

O

Observation	الملاحظة
Objectivity	موضوعية
Operational Auditing	تدقيق العمليات (التشغيلية)
Opinion Paragraph	فقرة إبداء الرأي
Opinion Standards	معايير الرأي

Ordinary Negligence	الإهمال العادي

P

Partner	الشريك
Peer Review	فحص النظير
Permanent File	الملف الدائم
Planning Memorandum	مذكرة تخطيط التدقيق
Planning The Audit	تخطيط التدقيق
Planning and Supervision Standards	معايير التخطيط والإشراف
Positive Confirmation	المصادقة الإيجابية
Preliminary Evaluation	التقييم المبدئي
Principal Auditor	المدقق الرئيسي
Professional Competence	التأهيل والكفاءة المهنية
Professional Responsibility	المسؤولية المهنية
Payroll cycle	دورة الرواتب
Purchase Cycle	دورة المشتريات
Production Cycle	دورة الإنتاج
Payment Cycle	دورة المدفوعات
Professional Skepticism	الشك المهني
Public Trust	ثقة الجمهور
Phases of the Audit process	مراحل عملية التدقيق
Planned detection Risk	خطر الاكتشاف المخطط
Prudent Person Concept	مفهوم الشخص الحصيف

Persuasiveness of Evidence	الاقتناع بالأدلة
Physical Examination	الفحص المادي

Q

Qualified Audit Opinion	الرأي المتحفظ
Quality Assurance	جودة التأكيد
Quality Control	جودة الرقابة

R

Relevance of Evidence	ملائمة الدليل
Reliability	القابلية للاعتماد
Reperformance	إعادة الأداء
Reasonable Assurance	التأكد المعقول
Reasonable Care	العناية
Recompilation	إعادة الحساب
Reconciliation	مطابقة
Relative Risk	المخاطر النسبية
Risk of Error	مخاطر الأخطاء
Risk of Ore Auditing	مخاطر التدقيق بأكثر من اللازم
Rules of Conduct	قواعد السلوك

S

Scantier	الاحتيال عن طريق تزوير الحقائق
Scope Limitations	قيود نطاق التدقيق
Scope paragraph	فقرة النطاق

Statements on Auditing Standards	نشرات معايير التدقيق
Sufficiency of Evidence	كفاية الأدلة
Supervising the Audit	الإشراف على التدقيق
Substantive Test of Transactions	الاختبارات الأساسية للعمليات المالية

T

Technical Tanning and Proficiency	التدريب المهني والتأهيل
Tort Action of Negligence	الأضرار الناتجة عن الإهمال
Tracing	مسار التدقيق
Tests of Control	اختبارات الرقابة
Types of Test	أنواع الاختبارات
Tests of details of balances	الاختبارات التفصيلية للأرصدة
Tolerable misstatement	التحريف المقبول
Timeliness	توقيت الأدلة

U

Unusual Fluctuations	التقلبات غير العادية
Ultramares	الأساس القانوني

V

Verification	التحقق
Vouching	الفحص المستندي

W

Working Paper	أوراق العمل

المدقق اللغوي

الدكتور دياب راشد